

**VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA**

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

**Srovnání účetních standardů pro veřejný a soukromý sektor v České republice
a Evropské Unii**

**Comparison of Accounting Standards for Public and Private Sector in the
Czech Republic and the European Union**

Student: Tomáš Fiala
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2015

Zadání bakalářské práce

Student: **Tomáš Fiala**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Téma: Srovnání účetních standardů pro veřejný a soukromý sektor v České republice a v Evropské unii
Comparison of Accounting Standards for Public and Private Sector in the Czech Republic and the European Union

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor
3. Evropské účetní standardy pro veřejný sektor
4. Srovnání standardů pro veřejný a soukromý sektor
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. 352 s. ISBN 978-80-7478-486-6.

PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 07.05.2015

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežné prohlášení

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracoval samostatně.

V Ostravě dne 6. května 2015



Tomáš Fiala

Obsah

1 Úvod	5
2 Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor	7
2.1 Definice základních pojmů a principů.....	7
2.1.1 Účetnictví vedené na peněžní bázi a na aktuální bázi.....	7
2.1.2 Harmonizace, standardizace a unifikace účetnictví	8
2.1.2.1 Harmonizace účetnictví	9
2.1.2.2 Standardizace účetních systémů.....	10
2.1.2.3 Unifikace účetních systémů	11
2.2 Představení mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor.....	11
2.3 Vznik IPSAS.....	12
2.4 Fungování IPSASB a proces tvorby IPSAS	13
2.5 Limity uplatňování IPSAS.....	16
2.6 Praktická ukázka struktury standardu na příkladu IPSAS 6	17
2.6.1 Podstata IPSAS 6.....	17
2.6.2 Komentář k výkladu podstaty IPSAS 6	20
2.7 Role finanční krize roku 2008 při zavádění a tvorbě standardů IPSAS	20
2.8 Současné rozšíření IPSAS ve světě	22
3 Evropské účetní standardy pro veřejný sektor	24
3.1 Představení Evropských účetních standardů pro veřejný sektor.....	24
3.2 Východiska pro EPSAS.....	25
3.2 Počátek vývoje EPSAS jako projektu pro veřejnou správu v EU	28
3.3 Postup přípravných prací EPSAS	29
3.4 Řízení EPSAS.....	30
3.5 Nejasnosti a překážky vývoje EPSAS	33
3.6 Potenciální náklady harmonizace.....	35
4 Srovnání standardů pro veřejný a soukromý sektor.....	37
4.1 Úvod do standardů pro soukromý sektor	37
4.1.1 Problematika terminologie při vyhodnocování splnění podmínek vedení účetnictví podle jednotlivých souborů standardů.....	38
4.2 Popis vývoje a charakteristika mezinárodních standardů pro soukromý sektor	39

4.2.1 Vývoj vedoucí ke vzniku U. S. GAAP v jejich současné podobě ...	39
4.2.2 Vydávání IFRS a IAS a komplikace spojené s jejich terminologií ..	40
4.2.2.1 Zdroje pro výklad IFRS/IAS	42
4.3 Hlavní rozdíly při komparaci mezi IFRS a U. S. GAAP	43
4.3 Rozdíly při implementaci mezinárodních účetních standardů pro soukromý a veřejný sektor pro účetní prostředí České republiky	48
4.3.1 Právní zakotvení pro implementaci mezinárodních účetních standardů v ČR.....	48
4.3.2 Rozdíly mezi IFRS a českou účetní legislativou	49
4.3.3 Klíčové otázky pro hypotetické zavedení IPSAS v ČR	51
5 Závěr	56
Seznam použité literatury	57
Seznam zkratk.....	59
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 Úvod

Účetnictví představuje jeden z hlavních prvků pro řízení a dohled nad komplexní ekonomickou činností z výkonnostního i právního hlediska. Způsob a vnitřní logika jeho vedení mají zásadní vliv na kvalitu poskytovaných informací a rozhodnutí, která jsou na jejich základě přijímána.

Je proto považováno za samozřejmé, že zásady pro správné vedení účetnictví jsou stanoveny a prosazovány národními vládami, často ve spolupráci s expertními skupinami ze soukromého sektoru.

Globalizace světové ekonomiky, růst individuální mobility a rozvoj aktivit mnohonárodních a nadnárodních společností, vedly ke zvýšení rychlosti a objemu přesunů majetku mezi jednotlivými státy.

V důsledku tohoto vývoje se začal projevovat nesoulad mezi jednotlivými ekonomickými systémy z právní, daňové i účetní perspektivy. Vzhledem k významu všech těchto hledisek byly učiněny mnohé kroky k odstranění vzniklých problémů. Ty měly mimo jiné podobu uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění nebo snah o harmonizaci účetnictví.

Bakalářská práce se zabývá soubory mezinárodních účetních standardů určených pro použití jak ve veřejném, tak soukromém sektoru. Přestože k jejich zavádění dochází celosvětově, budou těžištěm zájmu tohoto textu především členské státy Evropské unie (dále též jako EU).

Mimo skutečnosti, že Česká republika je součástí Evropské unie a zvažované změny mohou výrazným způsobem ovlivnit její budoucí vývoj, existuje ještě další důvod pro zaměření pozornosti na prostor Evropské unie. Tím je relativně nedávno zahájený mezinárodní projekt vývoje harmonizačních norem s celoevropskou působností, iniciovaný orgány Unie.

Prvním z cílů práce je deskripce existujících i vznikajících souborů mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor a obdobných standardů pro sektor soukromý. Druhým cílem je jejich komparace, jak vzájemná, tak s českou účetní legislativou.

Zaměřením první kapitoly je kromě definice základního pojmosloví, spojeného s otázkou standardizace, také definování specifik a popis procesu vzniku *Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor*.

Druhá kapitola se analogickým způsobem zabývá vznikajícími *Evropskými účetními standardy pro veřejný sektor*.

Obsahem třetí kapitoly je prezentace standardů používaných v soukromém sektoru a provedení komparace, specifikované v druhém cíli práce. V práci je využíváno metod analýzy a komparace.

2 Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor

2.1 Definice základních pojmů a principů

Pro pochopení významných znaků mezinárodních účetních standardů je nezbytné vysvětlit obsah některých stěžejních pojmů, o které se práce opírá. Tyto pojmy jsou používány v kontextu problematiky účetnictví a účetní praxe ve státní správě a v soukromém sektoru.

2.1.1 Účetnictví vedené na peněžní bázi a na akruální bázi

Účetnictví založené na peněžním principu se soustřeďuje na evidování příjmů a výdajů. Za nejdůležitější podklad je v jeho rámci považován výkaz peněžních toků. Přesné zobrazení nákladů a výnosů v čase pak není při jeho využívání považováno za podstatné. Tento systém bývá aplikován u subjektů veřejné správy, hospodařících v mezích daného rozpočtu. Ty pak neúčtují na konci účetního období na syntetických účtech o výsledku hospodaření, ale na účtech pro rozpočtový schodek, či přebytek, které mohou být ztotožnitelné s účty čistého cash flow.

Akruálně orientované účetnictví vychází z časového rozlišení výnosů a nákladů a jejich uvádění v odpovídajících časových obdobích. Skutečná výše příjmů a výdajů je pak považována až za doplňující údaj. Tento postup má za cíl zjištění dosaženého zisku, či ztráty, na základě rozdílu mezi sumami příjmů a výdajů za dané období.

Kopek (2008, s. 105) uvádí, že „samo vymezení koncepcí účetnictví na akruální a peněžní bázi má podle různých autorů různé modifikace především v míře obecnosti.“ Zabývá se mimo jiné tím, zda je vhodné zaměřit se při definování akruálního principu na to, zda je dodržována zásada nezávislosti účetních období, nebo je jeho hlavním znakem přiřazování nákladů a výdajů do období, s nimiž věcně a časově souvisejí.

2.1.2 Harmonizace, standardizace a unifikace účetnictví

Za předpokladu, že se nějaký stát rozhodne využívat pro potřeby své správy jakýkoliv systém nadnárodních standardů, dojde k delegaci určitých pravomocí na jejich řídicí instituce, což je klíčové pro zajištění nestrannosti a univerzálnosti při jejich zavádění. Zároveň se tento proces dotýká otázek národní svrchovanosti, protože způsob řízení rozpočtů ve veřejném sektoru má přímý vliv na jeho výkonnost a ovlivňuje rozhodnutí, která jsou přijímána v jeho rámci.

Zavedení takové soustavy opatření pak má kromě účetních dopadů i politický rozměr, a to jak na úrovni přijímajícího státu, tak v měřítku jeho zahraničněpolitické pozice.

Při uvažování nad podobou účetních reforem je proto prvním krokem rozhodnutí o jejich formě, v závislosti na míře direktivnosti, jakou se vyznačují. Za tímto účelem je možné rozlišovat tři hlavní pojetí těchto změn:

- harmonizace, či sladění,
- standardizace,
- unifikace, či sjednocení.

Harmonizace a standardizace vycházejí ze stejného předpokladu, jímž je existence nesouladu, který musí být odstraněn, či zmírněn. Jejich průběh je ale značně odlišný. Při sladění dochází k tomu, že se původně zcela odlišné účetní systémy přibližují. To se odrazí v praxi jejich užívání tak, že jejich fungování bude pochopitelné i pro ostatní účastníky harmonizačního procesu. Cílem standardizace je dosažení stavu, ve kterém všechny účetní jednotky využívají stejných postupů a řídí se při jejich provádění shodnými pravidly.

Vzhledem k širokým možnostem výkladu konkrétních vyhlášek je nejjednodušší vymezit rozdíl mezi harmonizačním a standardizačním přístupem na způsobu, jakým dochází ke snižování rozdílnosti zahrnutých systémů.

Oba přístupy mohou, v závislosti na míře jejich detailnosti, klást důraz na stejné aspekty účetní praxe, ať už z formálního, nebo z funkčního hlediska. Mohou se týkat pouze většího, či menšího počtu institucí, ale také celého systému státní správy, v závislosti na kritériích, jakými se řídí. Může jít například o posuzování velikosti účetní jednotky, či druhu její činnosti.

Na unifikaci je možné pohlížet jako na specifickou formu standardizace, kdy

dochází k naprostému sjednocení postupů a principů, z nichž vykonávané činnosti vycházejí.

Detailnější výklad těchto pojmů bude poskytnut v rámci následujících tří podkapitol.

2.1.2.1 Harmonizace účetnictví

K dosažení harmonizace jakýchkoliv postupů je nezbytná aktivní spolupráce všech zapojených stran. Tím se zabraňuje tendenci prosazovat taková řešení, která jsou optimální pouze pro některé vlivnější účastníky procesu a snahám ovlivnit jejich akceptaci a zavedení do praxe ostatními subjekty.

Rozdíly mezi účetní praxí jednotlivých systémů tak nejsou zcela anulovány, ale spíše zahlazeny tak, aby byla v maximální možné míře respektována lokální praxe, vycházející z rozdílného politického, hospodářského i společenského vývoje daných zemí.

Na harmonizaci je proto vhodnější pohlížet jako na neustále probíhající, pozvolný proces, spíš než jako na činnost s jasně stanoveným časovým plánem a pevnými cíli. Absence explicitně stanoveného cílového stavu však ještě neznamená, že se nezbytně jedná o spontánní proces, který nelze usměrňovat.

Skutečnost, že není předem dána požadována míra sblížení všech účetních systémů nelze vykládat tak, že nad tímto procesem nebude vykonáván dohled. Úkolem dozorujících institucí však není prosazovat změny na základě jejich autority, ale prostřednictvím pobídek, nebo varování a poskytování expertní podpory tam, kde to bude nezbytné, přispívat k přirozenému běhu událostí tak, aby docházelo k růstu všeobecného zájmu na zmenšování těchto rozdílů.

Přitom je nutné brát v úvahu, že snahy všech zapojených stran o hledání vzájemné rovnováhy probíhají za neustále se měnících vnitřních i vnějších podmínek. To je způsobeno tím, že společenský a politický vývoj každé oblasti se bude v průběhu času samovolně ubírat směry, které nelze z dlouhodobého hlediska předem odhadnout.

Harmonizace je tedy neustále probíhající proces, jehož konec je možno stanovit pouze teoreticky. Smyslem jejího uskutečňování pak není, aby všechny zapojené subjekty dosáhly stejného bodu, ale aby na základě dosaženého konsenzu sledovaly

společný trend. Tím se proces harmonizace vymezuje především vůči unifikaci. Stejný princip je uplatňován v případě harmonizace účetních systémů.

2.1.2.2 Standardizace účetních systémů

Na rozdíl od procesu harmonizace je cílem standardizace dosažení určitého požadovaného stavu ve stanoveném čase. Problém představovaný rozdílností účetní praxe v jednotlivých státech tedy není překonáván prostřednictvím jejich potencionálně nekonečného vzájemného přizpůsobování. Při standardizaci jsou jasně stanoveny klíčové kroky, které vedou ke splnění dílčích cílů standardizace. Jednotlivé kroky probíhají ve stanoveném časovém rámci pod supervizí autority s jasně vymezenými pravomocemi.

Při standardizaci mají probíhající procesy roli nezbytného prostředku, který slouží k dosažení vytyčených cílů – splnění zadaných úkolů. Konečným cílem je dosažení určitého předem definovaného stavu. V tomto kontextu jsou rozdíly mezi skutečným a určeným stavem považovány za nežádoucí a musí být přijímána taková opatření, která vedou k jejich eliminaci.

Finalizace standardizace je pak považována za ukončení standardizačního procesu v širším smyslu. Neznamená pouze dosažení určitého stadia, ale konečného stavu, který je považován za definitivní. Při jeho udržování pak nemají být zohledňována lokální specifika a sociální dynamika v zapojených zemích. Standardy nejsou neměnné, ale k jejich změnám nedochází pozvolným vývojem, ale direktivně. Potřeba změn, která se v průběhu času projeví jako nutná, je uspokojena vydáním nových standardů nebo přepracováním původních.

Dokud však není regulujícími institucemi vyhlášena úprava standardu, má o něm být uvažováno jako o permanentním. Doba jeho platnosti závisí na regulátorovi a metodice, jakou používá pro vyhodnocování dynamiky jím upravovaného sektoru. Záměrem standardizace je odstranění rozdílů. Nepřihlíží proto k závažnosti důvodů, které tvoří podstatu rozdílů.

2.1.2.3 Unifikace účetních systémů

Na sjednocení je možno pohlížet jako na extrémní formu standardizace. Jedná se o snahu vedoucí k odstranění jakýchkoliv rozdílů. V kontextu účetnictví by tedy měla podobu požadavku naprostého sjednocení všech postupů a dokumentů pro všechny zapojené organizace a regiony.

2.2 Představení mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor

Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (dále jen IPSAS) jsou souborem předpisů pro vedení podvojného účetnictví u subjektů veřejného sektoru, s výjimkou státních podniků. Jejich účetnictví by podle nařízení *Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor* (dále jen IPSASB) mělo podléhat stejným regulacím jako soukromé subjekty.

Vzhledem k tomu, že uvedené standardy mohou být východiskem vývoj a zavádění Evropských účetních standardů pro veřejný sektor (dále EPSAS), je vhodné získat přehled o historii jejich tvorby. Studium mechanismů zajišťujících jejich další rozvoj, v závislosti na aktuálních potřebách veřejného sektoru, může být inspirací pro instituce prosazující vznik EPSAS.

Problematika obou souborů standardů tedy je a s největší pravděpodobností i v budoucnu bude úzce vzájemně propojená, především v tom smyslu, že podoba a forma správy IPSAS bude nadále sloužit jako inspirace pro zavádění podobných souborů pravidel a postupů.

Za účetní jednotky veřejného sektoru jsou pro účely IPSAS považovány především:

- územní samosprávné celky,
- příspěvkové organizace,
- státní fondy,
- organizační složky státu.

Zavádění účetních standardů na aktuální bázi ve veřejném sektoru je jedním z důsledků celosvětového přijetí koncepce, kterou jako první definoval Hood (1991) jako New Public Management.

Jedná se o přístup ke správě veřejných financí, inspirovaný podnikatelskou praxí a kladoucí důraz na měření ekonomické výkonnosti a změnu zaměření státní správy na dosahování požadovaných výsledků. Tím se vymezuje proti předchozímu stylu řízení, který se soustředil na dodržování stanovených procesů. Tento způsob řízení veřejných rozpočtů vychází z principů aktuálního účetnictví a bez jejich dodržování není možné jej aplikovat.

Není proto překvapením, že vlády mnoha evropských států, *Evropská komise* i další instituce EU přijaly určitou formu vedení účetnictví na aktuální bázi. Tyto změny ve vedení účetnictví však byly realizovány podle rozdílných norem. Nečekaným, nicméně logickým důsledkem těchto kroků byl vznik velmi rozdílných rozpočtových a účetních systémů napříč evropským kontinentem.

Na základě této zkušenosti se ukázala potřeba harmonizace jednotlivých standardů na celosvětové i evropské úrovni.

2.3 Vznik IPSAS

Nejvýznamnějším krokem k rozvoji IPSAS bylo založení *Mezinárodní Účetní federace* (dále IFAC) roku 1977, se sídlem v New Yorku. Jako své poslání uvádí IFAC ve vydání svého věstníku z dubna 2011:

Sloužit veřejnému zájmu přispíváním k vývoji, osvojení a implementaci vysoce kvalitních mezinárodních standardů a odborného vedení účetnictví. Přispívat k rozvoji profesně silných účetních organizací a firem a vysoké kvalitě výkonu praxe profesionálních účetních. Zasazovat se o celosvětové uznání hodnoty profesionálních účetních a vyjadřovat se v otázkách veřejného zájmu, když bude nejrelevantnější expertíza vycházející z účetní profese.

Za účelem naplňování těchto závazků byla roku 1986 založena *Komise pro veřejný sektor* se statusem stálé komise pro technické otázky. Jejím původním zaměřením byla příprava a publikace studií a výzkumných správ, zabývajících se

účetnictvím pro veřejný sektor s důrazem na jeho internacionalizaci. Od roku 2004 funguje tato instituce pod názvem *Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor* (dále jen IPSASB). Koncem roku 2011 pak došlo k rozšíření jejích stanov o nové úkoly. V současné době tak IPSASB samostatně zpracovává a vydává účetní standardy a jiné publikace, zaštitěné její autoritou. Výsledky její práce jsou považovány za velmi kvalitní a řídí se jimi při sestavování svých výkazů mnoho účetních jednotek veřejného sektoru po celém světě.

V listopadu 2011 rovněž došlo k uzavření dohody mezi IFAC a *Radou pro mezinárodní účetní standardy* (dále IASB). Tato dohoda má podobu „*Memoranda porozumění*“ a vyjadřuje záměr obou organizací posílit vzájemnou spolupráci při vývoji účetních standardů pro soukromý i veřejný sektor. K dosažení co nejvyšší míry součinnosti slouží setkání styčných osob z obou institucí a skutečnost, že IASB získala status pozorovatele na řídicích setkáních IPSASB.

Ze střednědobého až dlouhodobého pohledu plánují IASB a IFAC společně řešit projekty, u nichž by se mohlo ukázat jako přínosné zvážení potřeb soukromého i veřejného sektoru. Zajímavou výzvu mohou podle jejich stanovisek představovat plány pro obchody s emisními povolenkami

2.4 Fungování IPSASB a proces tvorby IPSAS

Kromě vydávání standardů se IPSASB věnuje i dalším aktivitám, jejichž cílem je zvyšovat povědomí o odborném způsobu vedení aktuálního účetnictví veřejných institucí v mezinárodním měřítku.

IPSASB publikuje studie, články, výzkumné zprávy a další pokyny pro správné vedení účetnictví ve veřejném sektoru. Tato doporučení vycházejí pod souhrnným označením „*Doporučené směrnice pro použití v praxi*“ a na rozdíl od IPSAS nejsou právně závazné. Smyslem směrnic je poskytovat výklad pro správné zpracovávání finančních a účetních údajů a vybízení účetních jednotek k jeho praktické aplikaci.

Všechna doporučení jsou založena na zkoumání metod a postupů, které jsou považovány za nejvhodnější pro zvládnutí příslušných otázek. Zodpovědnost za provádění tohoto výzkumu a navrhování standardů může být svěřena pracovníkům

Práce obou typů těchto skupin je obvykle zaměřena na vytváření konzultačních pojednání, či předběžných návrhů určených k posouzení veřejností. Zabývají se pouze přípravnými pracemi. Konečné rozhodovací pravomoci a zodpovědnost náleží představenstvu IPSASB.

Všechny zainteresované strany tak mají možnost vyjádřit svůj názor dříve, než jsou standardy schváleny a publikovány. Procesy vedoucí k vydávání nových standardů ilustruje schéma v obrázku (2.1).

```
graph TD; NK[Nominační komise] -- "Navrhování členů" --> VIFAC[Výbor IFAC]; VIFAC -- "Jmenování členů" --> IPSASB[IPSASB]; PS[Poradní skupina] -- "Stálá podpora" --> IPSASB; PPS[Poradní panel projektu] -- "Podpora zvláštních projektů standardů" --> IPSASB; IPSASB -- "Připrava a vydávání" --> SIPSAS[Standards IPSAS]; IPSASB -- "Připrava a vydávání" --> PPN[Předběžné návrhy (někdy s výzvou ke komentování)]; PO[POzorovatelé IPSASB] -- "Monitorování" --> IPSASB; RV[Řídící výbory] -- "Připrava" --> PPN;
```

14

Členové IPSASB jsou jmenováni na základě doporučení *Nominační komise*, spadající organizačně pod IFAC. Ta na základě jejích doporučení uvádí do funkcí delegáty, přičemž při svém rozhodování zvažuje profesní kritéria, i potřebu zachování geografické a genderové rovnosti v rámci *Rady*.

Poradní skupina představuje platformu pro výměnu informací mezi činiteli IPSASB a experty z praxe i akademického prostředí. Smyslem její existence je vytvoření prostoru, ve kterém by mohly jednotlivé složky IPSASB získávat zpětnou vazbu o svých činnostech. Zaměřuje se především na technickou a právní problematiku. V případě, že se jedná o téma natolik specifické, že pro jeho řádné posouzení nedostačují kapacity zavedené poradní skupiny, může být sestaven poradní panel projektu, který se zabývá konkrétním standardem, nebo jeho komplikovanou částí.

Stanoviska těchto orgánů slouží jako podklady pro rozhodování IPSASB, která kromě konkrétně zaměřených odborných rad přihlíží i k širším makroekonomickým a politickým souvislostem tvorby účetních standardů. Po zvážení všech okolností pak vydává *Předběžné návrhy IPSAS*, na jejichž úpravě do finální podoby spolupracuje se zvláštními řídicími výbory. Někdy bývá spolu s předběžnými návrhy vydána i výzva k jejich komentování, vybízející širší odbornou veřejnost k zapojení do procesu jejich tvorby .

Výsledkem spolupráce IPSASB a těchto výborů je pak vydání samotných standardů v jejich konečné podobě. Ta však není definitivně neměnná, naopak standardy jsou podrobovány neustálému přehodnocování jejich efektivnosti a připomínkování ze strany uživatelů.

Na celý proces tvorby dohlíží nezávislí pozorovatelé. Stojí mimo zavedený systém přispívajících institucí a jejich úkolem je monitorovat transparentnost a odbornou úroveň všech rozhodnutí a činností. Zastupují organizace mající zájem na ekonomické stránce fungování veřejného sektoru. Mimo jiné se jedná o *Mezinárodní měnový fond*, *Organizaci pro hospodářskou spolupráci a rozvoj* (obvykle známější pod zkratkou OECD), *Eurostat*, *Světovou banku*, *Organizaci spojených národů*, či *Evropskou komisi*. Vzhledem k čistě kontrolní povaze své činnosti nemají tyto instituce žádaná hlasovací práva při tvorbě standardů.

Zdroji financování všech aktivit jsou kromě podpory ze strany IFAC i příspěvky z externích zdrojů, jako například od *Asijské rozvojové banky*, *Evropské komise*,

Organizace spojených národů, nebo *Světové banky*. Mnozí z přispěvatelů mají zároveň možnost vysílat pozorovatele, posuzující průběh jimi financovaných aktivit. Kromě nadnárodních institucí však finance proudí i z rozpočtů národních států, jakými jsou Nový Zéland, Kanada, či Švýcarsko.

Vzhledem k odborné náplni činností je důležitá i personální podpora, která má podobu expertů pro management technických otázek. Tímto způsobem se na fungování IPSASB podílí především soukromé instituce zabývající se auditem, účetnictvím a finanční analýzou. Odborné pracovníky však poskytuje i Čínská lidová republika.

Důvodem zvýšení veřejného zájmu na vycházení IPSAS je rostoucí potřeba harmonizovat fungování státního sektoru, vnímaná na národní i mezinárodní úrovni. IPSASB se snaží tyto požadavky naplnit prostřednictvím:

- publikování Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor,
- podporování jejich přijetí a dodržování v mezinárodním rozsahu,
- publikování dalších dokumentů, které poskytují návody pro řešení problematických otázek výkaznictví veřejného.

2.5 Limity uplatňování IPSAS

V úvodu kapitoly bylo uvedeno, že IPSAS nelze uplatňovat pro řízení účetnictví státních podniků. Státní podniky jsou podle IPSASB (2004) definovány jako účetní jednotky, které mají následující charakteristiky:

- jsou držiteli oprávnění k uzavírání smluv a samostatnému právnímu jednání pod svým názvem,
- mají manažerskou a finanční samostatnost potřebnou pro samostatné podnikání,
- v rámci své běžné činnosti prodávají zboží, či služby dalším subjektům, a to za účelem dosažení zisku, nebo plného pokrytí nákladů,
- nejsou za běžných okolností závislé na financování ze státních zdrojů
- a zároveň se nacházejí pod kontrolou subjektů z vládního sektoru.

Kritériem pro jejich klasifikaci je tedy především míra ekonomické a právní

nezávislosti. Od dubna 2012 je však vedena diskuze o této problematice, zaměřená na posouzení vhodnosti a dostatečnosti stávající praxe.

2.6 Praktická ukázka struktury standardu na příkladu IPSAS 6

Konkrétní představu o komplexnosti jednotlivých standardů může poskytnout stručný výklad jednoho z nich. Tento standard vytyčuje požadavky na přípravu a předkládání konsolidované účetní závěrky jednotky účtující na akruální bázi. Zabývá se rovněž stanovením rozsahu konsolidované skupiny a popisuje postup konsolidace. Taktéž stanovuje pravidla pro podřízené účetní jednotky, ovládané stejnými subjekty veřejného sektoru a jejich společníky.

Jako ukázkový standard byl zvolen ze dvou důvodů. Představuje totiž klíčovou úpravu vykazování ve veřejném sektoru a je považován za jeden z nejhůře adaptovatelných pro potřeby tvorby EPSAS.

2.6.1 Podstata IPSAS 6

Pro dosažení lepší srozumitelnosti výkladu je třeba definovat základní pojmy, dle terminologie IPSASB (2004), s nimiž je v jeho rámci operováno:

- **ekonomická entita** – tento pojem slouží pro označení skupiny subjektů, tvořené ovládajícím subjektem a jedním, či více ovládanými subjekty. Pro snadnější pochopení standard poukazuje na analogickou situaci v soukromém sektoru, kdy by byla použita označení mateřská a dceřiná společnost.
- **kontrola** je pak definována jako moc řídit finanční a provozní postupy jiného subjektu za účelem získání prospěchu z jeho činnosti.
- **konsolidovaná účetní závěrka** je výraz popisující účetní závěrku ekonomické entity.

- **oddělené účetní závěrky** jsou pak předkládány kontrolující ekonomickou entitou, investorem figurujícím jako společník, nebo podnikatelem společně kontrolujícím účetní jednotku, v níž se o investicích účtuje spíše na základě porovnávání poměru čistých výnosů a nákladů vlastního kapitálu, než na základě hlášených výsledků a čistých zisků společnosti, do níž bylo investováno.

Ovládající účetní jednotka předkládá konsolidovanou účetní závěrku, získanou sloučením účetních závěrek ovládaných jednotek podle podmínek tohoto standardu. Této povinnosti mohou být zbaveny ekonomické entity, splňující následující podmínky:

- samotné jsou zcela ve vlastnictví jednoho subjektu a není pravděpodobné další využití jejich konsolidovaných závěrek nebo jsou jejich informační povinnosti splněny v rámci konsolidované závěrky vlastníka,
- jsou ovládanými subjekty v částečném vlastnictví jiných ekonomických entit a všichni vlastníci, včetně těch, kteří nemají pravomoci rozhodovat o způsobu provádění účetní závěrky, byli o tomto postupu informováni a nevznikli proti němu žádné námitky,
- dluhy, ani kapitálové prostředky kontrolující ekonomické entity nejsou předmětem obchodování na veřejně přístupných trzích,
- ekonomická entita nepodala svou účetní závěrku, ani neprobíhá proces jejího podání žádné z komisí pro cenné papíry, nebo jiné regulační organizaci, za účelem vydání jakéhokoliv typu finančního instrumentu na veřejně přístupném trhu,
- ovládající, nebo jakéhokoliv nadřazené subjekty ekonomické entity zveřejňují konsolidovanou účetní závěrku, vyhovující požadavkům IPSAS.

Smyslem této klasifikace je především snaha snížit zbytečnou administrativní zátěž účetních jednotek, jejichž finanční majetek, ani majetkové cenné papíry nejsou obchodovatelné na veřejném trhu, nebo které jsou podřízené jednotkám, jež do svých konsolidovaných závěrek zahrnou i jejich informace.

Jedním z požadavků standardu je, aby ekonomická entita zahrnula do své konsolidované účetní závěrky všechny ovládané jednotky veřejného sektoru. Jedinou výjimku z tohoto pravidla tvoří subjekty, které jsou pod kontrolou pouze dočasně,

z důvodu převzetí a výhradně za účelem prodeje do dvanácti měsíců od jejich nabytí. Jejich management má v tomto případě povinnost aktivně vyhledávat kupce, který je převezme.

Taková účetní jednotka má pak být považována za finanční nástroj a vedena jako krátkodobý finanční majetek v konsolidované závěrce kontrolující ekonomické entity.

Rozhodujícím kritériem pro konsolidaci účetní jednotky je otázka kontroly. Posouzení toho, zda je jednotka kontrolována, má být učiněno podle výše uvedené definice kontroly.

Při posuzování vzájemných vztahů ekonomických entit je nutné, aby byla splněna podmínka kontroly a podmínka získání prospěchu, alespoň v jednom ze svých aspektů, pokud není zcela zřejmé, že posuzovaný subjekt je pod kontrolou jiné účetní jednotky.

Závěrky kontrolujícího i ovládaných subjektů, použité pro účely konsolidace, musí být sestaveny ke stejnému dni. Pokud by se vztahovaly k jiným dnům, musí kontrolovaná účetní jednotka připravit interní podklad ke stejnému datu, jako ovládající ekonomická entita, kromě případů, kdy to není v jejích možnostech.

V případě takového časového nesouladu musí být provedeny úpravy tak, aby byly zachyceny důsledky významných operací, které se v mezičase odehrály. Rozdíl mezi daty sestavení účetních závěrek obou subjektů však v žádném případě nesmí být delší, než tři měsíce. Délka období, o kterých je vykazováno, musí být pokaždé shodná.

Pro zajištění toho, aby konsolidovaná účetní závěrka podávala informace o ekonomické entitě tak, jako by se jednalo o jednotný celek, je třeba dodržet následující kroky:

- jmenovitá hodnota akcií držených kontrolující ekonomickou entitou a její podíly na zisku, či vlastním kapitálu v ovládané účetní jednotce musí být anulovány,
- pro účtování o případném goodwillu je rozhodující úprava obsažená v relevantních mezinárodních, či národních normách pro prolínání a slučování podniků,
- menšinové podíly v subjektech a zisky, či ztráty s nimi spojené mají být vykazovány zvlášť,

- menšinové podíly na aktivech a vlastním kapitálu jsou zahrnovány v konsolidované závěrce odděleně od závazků a podílů subjektů ovládajících ekonomickou entitu.

Menšinové podíly na čistých aktivech a vlastním kapitálu jsou pro účely těchto postupů definovány jako součet hodnoty menšinových podílů k datu, kdy došlo k majetkovému propojení obou subjektů. Pro výpočet jejich hodnoty je nutné se řídit příslušnými národními, či mezinárodními standardy. Druhá složka jejich hodnoty je tvořena částí změn čistých aktiv a vlastního kapitálu, které lze připsat na vrub menšinovému podílu, od doby jeho nabytí (tedy od doby majetkového propojení).

Konsolidovaná účetní závěrka pak musí být zpracována za použití jednotných účetních postupů pro podobné, či identické transakce a další události za shodných okolností.

2.6.2 Komentář k výkladu podstaty IPSAS 6

Předcházející shrnutí představuje značně zkrácenou a zjednodušenou verzi tohoto standardu. Ten se v plném znění dopodrobna zabývá sestavováním individuálních závěrek zúčastněných subjektů na základě jejich ekonomických, vlastnických a právních vazeb.

Přesto však představuje pouze určitý regulační rámec, jehož přesné naplňování v konkrétních případech podléhá subsidiárním vyhláškám a normám. Tím je umožněna vysoká míra adaptability standardů pro podmínky uživatelů v jednotlivých státech.

2.7 Role finanční krize roku 2008 při zavádění a tvorbě standardů IPSAS

Potřeba obnovit důvěru ve stabilitu bankovního sektoru, vedla k sérii vládních intervencí ve finančním sektoru i celých ekonomikách, učiněných v dosud nebývalém rozsahu a výši. Jejich dalšími cíli bylo zvýšení kredibility národních institucí pro dohled nad finančními trhy i regulatorních orgánů obecně, a také stimulace globální poptávky.

Náklady na tyto aktivity nesli zprostředkovaně daňoví poplatníci v jednotlivých státech, neboť se jednalo o značné zatížení veřejných rozpočtů, které jsou z velké části financovány výběrem daní a poplatků.

Široký záběr dopadů krize a potřeba komplexních vládních kroků k jejich napravení, podnítily vznik dvou výzev pro účetnictví veřejného sektoru. První spočívá ve snahách porozumět takto složitým intervencím, podstatou druhé je otázka účtování a vykazování o změnách majetkových poměrů, ke kterým v jejich důsledku došlo.

Hledání vhodného řešení této situace bylo dále ztíženo skutečností, že navzdory obdobnému vývoji krize, se reakce jednotlivých států značně lišily. Státní instituce pak intervenovaly mimo jiné těmito způsoby:

- poskytnutím záruk,
- převzetím toxických aktiv¹,
- finanční podporou z veřejných rozpočtů,
- převzetím zasažených společností, či jejich částí.

Tato podpora směřovala především do sektoru bankovního, stavebního, automobilového a energetického průmyslu. Došlo však také k vyčlenění prostředků na podporu malého a středního podnikání.

Nejdynamičtěji probíhaly intervence a následné procesy k obnovení ekonomické stability a růstu ve Spojených státech amerických. Tamní vláda učinila během dvou let značné množství legislativních, daňových a investičních rozhodnutí, pro zabránění kolapsu bankovního sektoru a budoucí prevenci jednání, které k němu vedlo.

Za účelem zajištění politické stability, nezbytné pro přesvědčení ekonomických subjektů o pozitivním budoucím vývoji hospodářství, byly učiněny i kroky v sociální oblasti. Došlo například k navýšení příspěvků poskytovaných v případě nezaměstnanosti a dalších sociálních dávek, ale také k realizaci investic pro rozvoj vzdělávání, zdravotní péče a infrastruktury. Vládní orgány uvedly, že výše nákladů na realizaci těchto programů byla téměř osm set miliard dolarů.

K podobným krokům došlo i ve Francii, Kanadě, Německu, ale také v Indii. Vzhledem k menší míře poškození finančního sektoru těchto zemí bylo zapotřebí

¹ Jako toxická aktiva jsou v kontextu této krize vnímány především deriváty a jejich balíčky, zatížené dluhem, který se v případě poklesu jejich výnosnosti, či poptávky po nich může stát nekrytým.

řádově menších investic, jejichž objem se pohyboval v desítkách miliard euro. Výjimku tvořila Velká Británie, jejíž bankovní systém byl kvůli velké míře internacionalizace zasažen výrazněji a náklady na jeho sanaci dosáhly v první fázi téměř sta miliard liber.

Ve světle těchto rozsáhlých operací nabyla otázka způsobu jejich účetního zachycení a administrace nových rozměrů. Pro mnoho druhů intervencí neexistovaly odpovídající standardy, protože se jednalo o zcela nové postupy. Za probíhající krize však bylo zajištění jejich transparentnosti a přehlednosti důležitější, než kdykoli předtím.

V květnu 2009 proto IPSASB a Mezinárodní měnový fond vytvořili společnou operační skupinu, za účelem výměny zkušeností získaných během vládních zásahů do soukromého sektoru v předchozím roce a zvážení možností jejich vykazování. Výsledkem tohoto snažení mělo být dosažení globálně konzistentního způsobu vedení účetnictví.

2.8 Současné rozšíření IPSAS ve světě

IPSAS jsou podle IFAC (2014) využívány, nebo zaváděny v téměř sto dvaceti státech. Nejvýznamnějšími z nich jsou Spojené státy americké, Čínská lidová republika, Japonsko, Brazílie, Francie, Německo, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, Ruská Federace, či Spojené Arabské Emiráty. Kompletní seznam těchto států k roku 2014 je uveden v příloze číslo 1.

Další významnou skupinu uživatelů těchto standardů jsou nadnárodní organizace. Následující výčet uvádí v chronologickém pořadí podle roku přijetí IPSAS některé z nich:

- *Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj* zveřejňuje účetní závěrku v souladu s IPSAS od roku 2000, jako historicky první nadnárodní organizace,
- *Evropská společenství*², účtující od roku 2005 systémem blízkým IPSAS,

² Pojmem byly od roku 1965 označovány tři organizace, vzniklé v padesátých letech minulého století. Jednalo se o *Evropské společenství uhlí a oceli*, *Evropské hospodářské společenství* a *Evropské společenství pro atomovou energii* – známé jako *Euroatom*. Ve *Smlouvě o Evropské unii*, podepsané v Maastrichtu roku 1992, jsou považována za první pilíř Evropské unie. Podpisem *Lisabonské smlouvy*,

- *Rada Evropy*, která tak činí od roku 2007,
- *INTERPOL*, sloučil v roce 2007 fungování interních směrnic a IPSAS; v případě rozporu mezi oběma systémy je dáována přednost výkladu dle těchto vnitřních směrnic,
- *Sekretariát Společenství národů*³, systém adaptoval ve fiskálním roce 2008-2008,
- Orgány Severoatlantické aliance jej využívají od roku 2008,
- Organizace *ITER*⁴ se standardy začala řídit v roce 2008,
- *Evropská kosmická agentura* pak od roku 2010,
- Evropská organizace pro využívání meteorologických družic vykazuje podle IPSAS od roku 2013.

Pro další vývoj standardizace a harmonizace je příznačné, že prvními z uživatelů byly složky Evropské unie. Ty projevují dlouhodobý zájem na tomto procesu a chtějí být jeho aktivními činiteli, jak ukazuje následující kapitola.

která pozměňovala *Smlouvu o Evropské unii* a *Smlouvu o založení Evropského společenství* roku 2007 jejich právní samostatnost zanikla.

³ Znamější pod názvem *Commonwealth*.

⁴ Tento název byl původně anglickým akronymem pro *Mezinárodní Experimentální Termonukleární Reaktor*. Jedná se o projekt zaměřený na výzkum jaderné fúze a stavbu prototypu fúzního reaktoru, využívajícího tokamakového principu, na jihu Francie. Investory jsou EU, Spojené státy americké, Ruská federace, Čínská lidová republika, Indie, Japonsko a Jižní Korea.

3 Evropské účetní standardy pro veřejný sektor

3.1 Představení Evropských účetních standardů pro veřejný sektor

Jedná se o dosud vyvíjený soubor účetních standardů, ošetřujících vedení účetnictví na aktuální bázi pro potřebu veřejného sektoru. Právní účinnost těchto standardů má být zakotvena v legislativě EU. Jsou určeny pro využití účetními jednotkami, které náležejí ke každé úrovni státního sektoru, napříč všemi členskými státy EU. Jejich aplikace má být pod výhradním dozorem EU a podléhat jak vnitřní kontrole, tak nezávislému auditu.

Posuzování dopadu jejich zavedení, určování dalších směrů vývoje a zajišťování jejich politické přijatelnosti představuje v současné době jeden z nejmladších a nejambicióznějších projektů, který směřuje k hlubší integraci členských států v rámci Unie.

Do tvorby konceptu budoucích standardů se zapojily orgány *Evropské komise* a *Evropské rady*, *Eurostat*, členové jednotlivých ekonomických výborů i organizace ze soukromého sektoru. Vzhledem k proměnlivému časovému a organizačnímu rámci potřebných činností, je možné očekávat zapojení dalších subjektů a zintenzivnění jejich spolupráce.

Objevily se již i nesouhlasné postoje vůči realizaci celého projektu, a to z důvodu potenciálně vysoké nákladovosti jeho realizace. Dále existují obavy z možných administrativních komplikací a z nich vycházejících ekonomických škod za předpokladu, že by zavádění nového systému nebylo dostatečně promyšleno a odborně provedeno.

Dalším zdrojem negativního vnímání možné účetní harmonizace veřejného sektoru je fakt, že by došlo k přenesení části pravomocí z národních vlád na nově ustanovenou instituci EU nebo na jiný, již existující orgán. To vyvolává obavy u obhájců svrchovanosti jednotlivých států na straně jedné a spory o distribuci pravomocí mezi složkami samotné EU na straně druhé.

Pro pochopení důsledků jejich implementace a složitosti rozhodovacích a

legislativních procesů s ní spojených, je nutné získat základní přehled o hlavních krocích procesu, který by v budoucnu měl vyvrcholit jejich zavedením.

3.2 Východiska pro EPSAS

Článek 16, paragrafu 3 direktivy *Rady Evropy* 2011/85/EU z 8. listopadu roku 2011, zabývající se rozpočtovými rámci členských států Evropské unie, dal *Evropské komisi* za úkol posouzení vhodnosti IPSAS pro členské státy EU s termínem do 31. prosince 2012.

Evropská komise je orgán hájící zájmy Unie, fungující na nadnárodní bázi a nezávisle na jednotlivých členech. Jedná se o kolegium komisařů, které má právo předkládat návrhy legislativních předpisů a vydávat doporučení a stanoviska. Její činnost je zajišťována masivním administrativním a expertním aparátem. Jako hodnotící orgán sloužila v tomto případě proto, že její stanovisko je považováno za stěžejní indikátor prosaditelnosti klíčových změn. Vzhledem k delegované legislativní pravomoci může v některých změnách přímo zavádět.

Jedním z hlavních doporučení *Evropské komise* bylo zavedení jednotného souboru účetních standardů na akruální bázi pro všechny úrovně státní správy členských států EU. *Evropská komise* však nedoporučila bezvýhradné převzetí IPSAS. Přesto je považuje za inspirativní pro spuštění procesu účetní harmonizace v rámci EU. *Komise* přiznává účetnictví vedeném na akruální bázi významnou roli. Podle jejích závěrů se jedná o jediný široce přijímaný systém, který je schopen poskytnout spolehlivý obraz o ekonomické pozici vlád, a to prostřednictvím komplexního zachycení majetku a závazků, stejně jako příjmů a výdajů účetní jednotky.

Zpráva také dodává, že účetnictví na akruální bázi se nemá stát náhradou účetnictví vedeného na bázi peněžní a mělo by o něm být uvažováno jako o komplementu k němu, nikoliv jako o alternativě.

Na základě poznatků učiněných *Evropskou komisí* během jejího zkoumání, bylo formulováno doporučení zahájit vývoj EPSAS, jejichž východiskem mají být IPSAS. Ty byly za tímto účelem rozděleny do 3 skupin podle toho, zda a v jaké míře bude pro jejich implementaci nutné provést úpravy. Tato klasifikace byla navržena *Eurostatem* a vychází ze situace platné v roce 2013. Z výsledků tohoto rozdělení vyplývá, že by

s vysokou pravděpodobností bylo možné téměř bez úprav převzít 14 z 31 posuzovaných standardů. Po provedení určitých selektivních úprav by pak bylo přijatelných i dalších 13 IPSAS. U 4 z posuzovaných byla shledána potřeba výrazných úprav. Toto rozdělení je zobrazeno na následující straně v tabulce (3.1).

Tabulka 3.1 Navrhovaná klasifikace IPSAS dle Eurostatu (6. 3. 2013)

Standardy, které je možno převzít bez, nebo s mírnými úpravami	Standardy vyžadující úpravu, nebo selektivní přístup	Standardy vyžadující výraznou úpravu
IPSAS 1	IPSAS 7	IPSAS 6
IPSAS 2	IPSAS 8	IPSAS 28
IPSAS 3	IPSAS 13	IPSAS 29
IPSAS 4	IPSAS 17	IPSAS 30
IPSAS 5	IPSAS 18	
IPSAS 9	IPSAS 20	
IPSAS 10	IPSAS 21	
IPSAS 11	IPSAS 22	
IPSAS 12	IPSAS 23	
IPSAS 14	IPSAS 24	
IPSAS 16	IPSAS 25	
IPSAS 19	IPSAS 26	
IPSAS 27	IPSAS 31	
IPSAS 32		

Zdroj: Příloha 7.1 pracovního dokumentu sboru Evropské komise, který je součástí "Zprávy Evropské komise pro Evropskou radu a Evropský parlament, Směřování k implementaci účetních standardů pro veřejný sektor v členských státech, Vhodnost IPSAS pro členské státy" (6. 3. 2013), přeloženo a přepracováno pro účely bakalářské práce

Přehled byl vytvořen v době, kdy bylo používáno pouze 32 standardů IPSAS. Do roku 2015 je jich v platnosti již 38. Přesto, že v tabulce je uvedena pouze část standardů, jedná se o hodnotný referenční prostředek. Dříve vydané IPSAS poskytují

návody pro řešení základních otázek účetnictví. Převaha těch, které jsou přijatelné s malými, či selektivními úpravami je značná. Roli hraje také fakt, že při rozhodování o směřování EPSAS v roce 2013 bylo možné vycházet pouze z těchto dat.

Pokud by zůstalo u povrchního zkoumání, mohl by vzniknout dojem, že úprava IPSAS a jejich následná implementace je z technického hlediska relativně snadno proveditelná, vzhledem k již zmíněné dominanci vyhovujících, či téměř vyhovujících standardů. Pro pochopení podstaty problematiky je však nutné se zaměřit na oblasti, které se příslušnými IPSAS řídí.

Za problematické jsou považovány standardy 6, 28, 29 a 30, věnující se následujícím oblastem:

- IPSAS 6 – Účetní závěrka a konsolidovaná účetní závěrka
- IPSAS 28 – Finanční nástroje: Vedení (v kontextu pohledávka x závazek)
- IPSAS 29 – Finanční nástroje: Uznávání a vyčíslování
- IPSAS 30 – Finanční nástroje: Zveřejňování

Ačkoliv se jedná pouze o malou část souboru IPSAS, může být rozdílný pohled na tyto otázky zdrojem značným komplikací. Jelikož se IPSAS 6 zabývá závěrkou, představuje základ pro fungující harmonizaci účetnictví jakýchkoliv účetních jednotek. Zbylé tři standardy pak představují kompletní regulační rámec IPSAS pro oblast finančních nástrojů. Problematika finančních instrumentů je, vzhledem ke složitosti jejich zapojení do ekonomiky a velké proměnlivosti praxe při nakládání s nimi, jednou z nejkomplikovanějších.

V rámci adaptace výše zmíněných standardů pro potřeby EPSAS tedy bude nutné provést změny jejich fungování tak, aby vyhovovaly nové koncepci a zároveň nepředstavovalo jejich dodržování natolik výrazný odklon od zavedené praxe, že by se jevílo jako kontraproduktivní a v konečném důsledku bylo neprosaditelné. Rovněž je třeba vzít na vědomí, že bez implementace těchto úprav ztrácí celá myšlenka převzetí a úpravy IPSAS pro účely EPSAS smysl, protože by nově vzniklý systém postrádal klíčové řídicí prvky. Toho si samozřejmě byly vědomy i zainteresované instituce, a proto přijaly řadu opatření.

3.2 Počátek vývoje EPSAS jako projektu pro veřejnou správu v EU

Koncem května 2013 byla Eurostatem uspořádána konference "*Směřování k zavedení Evropských účetních standardů pro veřejný sektor*", během níž Algirdas Šemeta, komisař pro daně, cla, statistiku, audit a boj s podvody, vyjádřil politickou podporu zavádění harmonizovaných evropských účetních standardů. Tehdejší předseda *Evropské rady*, Herman van Rompuy, během této konference rovněž zdůraznil potřebu vzniku EPSAS jako základu pro efektivní dohled nad efektivitou rozpočtových politik v Evropě.

Výstupem této konference bylo zveřejnění velmi ambiciózního plánu tvorby a zavedení nových standardů, vypracovaného *Eurostatem*. V rámci této koncepce byly představeny tři hlavní fáze celého procesu, včetně jejich očekávaného časového rámce, plánovaných aktivit a hlavních cílů.

V následujícím přehledu jsou shrnuty náplně jednotlivých fází dle IFAC (2013).

První fáze (polovina roku 2013 až polovina roku 2014).

Hlavní cíl: Příprava zprávy pro *Evropskou komisi* během první poloviny roku 2014. Klíčové aktivity:

- Sestavení podrobného harmonogramu činností
- Ustanovení pracovní skupiny "Řízení EPSAS"
- Spuštění série veřejných konzultací k řízení EPSAS
- Získávání další podpory komisařů a členských států
- Sběr informací pro posouzení dopadů EPSAS
- Ustanovení pracovní skupiny pro technické otázky v lednu 2014

Druhá fáze (polovina roku 2014 až polovina roku 2015).

Hlavní cíl: Přijetí regulačního rámce a zřízení struktur a postupů pro řízení (EPSAS). Klíčové aktivity:

- Příprava a přijetí regulačního rámce
- Zřízení struktur a standardizačních procedur pro EPSAS
- Definování ústředních principů EPSAS
- Ustanovení mechanismů pro dohled a prosazování

Třetí fáze (2014 až 2015).

Hlavní cíl: Schválení a postupné zavádění EPSAS. Klíčové aktivity:

- Přijetí legislativy nutné pro zavedení EPSAS
- Schválení EPSAS
- Zavedení EPSAS členskými státy EU (na všech úrovních veřejné správy, s možností výjimek pro menší účetní jednotky)

V průběhu června 2013 bylo *Eurostatem* vyhlášeno výběrové řízení na zakázku, jejíž podstatou byl sběr informací spojených s možnými dopady, včetně nákladů, zavedení aktuálního účetnictví ve veřejném sektoru a technickou analýzu vhodnosti jednotlivých standardů IPSAS. Vítězem tohoto výběrového řízení se stala auditorská společnost *PricewaterhouseCoopers*. Výstupem její činnosti byla studie, která má být použita jako jedno z východisek pro tvorbu EPSAS. Veřejnosti byla studie zpřístupněna v roce 2014.

Podle stanoviska IFAC, vyjádřeného v listopadu 2013 ve věstníku „*IPSAS Outlook*“, by pro zavedení EPSAS bylo nutné překonat dvě základní překážky. První jsou náklady na implementaci nových standardů, druhou představuje volba vhodného způsobu jejich správy a řízení v rámci EU. Klíčovým krokem pro vývoj EPSAS pak má být přijetí regulačního rámce *Evropským parlamentem a Evropskou radou*. *Eurostat* předložil možnost zakotvení tohoto rámce v článcích 228 a 338 Smlouvy o fungování Evropské Unie. EPSAS by pak byly považovány za právně závazné.

3.3 Postup přípravných prací EPSAS

Na konferenci „*EPSAS – The future of public sector accounting*“, konané 11. února 2014 v Bruselu, se dalšímu vývoji EPSAS věnoval Alexandre Makaronidis, vedoucí *Pracovní skupiny pro EPSAS* a zástupce Eurostatu. Ve svém příspěvku, nazvaném „*EPSAS – Current state of play*“ se kromě shrnutí dosavadního vývoje si zabýval přehodnocením realizovatelnosti stanovených cílů, především z časového hlediska. Zdůraznil rostoucí politickou podporu celé myšlenky a označil EPSAS za nezbytný nástroj pro další rozvoj fiskální integrace a zlepšení hospodářského řízení veřejného sektoru. Zároveň však poukázal na to, že si projekt stanovil velmi vysoké

cíle a oproti původnímu časovému plánu jej označil za střednědobý.

Na konferenci rovněž zazněl názor, že bez dobře zpracovaných statistik o vládních financích, vycházejících ze správně vedeného účetnictví, není možné provádět efektivní rozpočtovou politiku celé EU. Další příspěvky upozorňovaly na přímou úměrnost mezi hlubší evropskou integrací, v podobě vzniku skutečné ekonomické a monetární unie, a potřebou zavedení plně porovnatelného účetnictví veřejného sektoru, které by pokrývalo i všechny podúrovně vládních institucí.

Jako příklad destruktivních důsledků nepřesného vykazování rozpočtových deficitů a stupně zadluženosti států a ekonomik, byla zmíněna probíhající krize a finanční, hospodářská i politická destabilizace některých členských států *Evropské měnové unie*.

Přehodnocení předchozího časového plánu vedlo k sestavení nového harmonogramu, s obdobnou třífázovou strukturou. S původním návrhem se shoduje při stanovování hlavních cílů, mírně odlišná je pak specifikace aktivit potřebných pro jejich dosažení. Hlavním rozdílem je délka třetí fáze, tedy přijetí a implementace EPSAS. Časové rozpětí třetí fáze bylo vymezeno obdobím od roku 2015, do roku 2020. Důvodem pro volbu delšího časového horizontu bylo zohlednění politické stránky celého projektu, protože bude nutné získat silnou podporu napříč politickým i národnostním spektrem EU.

Klíčovými aktivitami pro další postup při realizaci projektu je zpracování hodnotící zprávy pro *Evropskou komisi* a příprava regulačního rámce. Informace potřebné pro dosažení těchto cílů mají pocházet především ze čtyř na sobě nezávislých zdrojů, kterými jsou:

- externí studie prováděná společností *PricewaterhouseCoopers*,
- podklady zpracované pracovní skupinou *Řízení EPSAS*,
- závěry učiněné pracovní skupinou *Standardy EPSAS*,
- Veřejné konzultace o řízení EPSAS.

3.4 Řízení EPSAS

Jednou z hlavních otázek, které je nutné zodpovědět před tím, než projekt

nabude svou konečnou podobu, je otázka řízení⁵ a dohledu nad normami, jejich prosazování, novelizace a výkladu. Základním požadavkem pro zajištění přijatelnosti a dlouhodobé funkčnosti řídicího systému a metodologie, jakou se bude řídit, je nalezení jeho mocenské a legislativní rovnováhy.

Z hlediska přijatelnosti je nutné, aby nedocházelo ke konfliktu mezi pravomocemi řídicího orgánu a těmi, které přísluší vládám národních států nebo jiným složkám EU. Pro zajištění fungování konceptu EPSAS je zároveň potřebné jejich pevné zakotvení v legislativě a ustavení svrchovaných kontrolních orgánů, které budou dohlížet na jejich provádění.

Nejvíce diskutovaným konceptem řešení těchto protichůdných požadavků je návrh *Eurostatu* z roku 2013. Ten navrhuje založení *Komise pro EPSAS* (dále EPSASC), složené z vysoce postavených zástupců členských států EU. Vznikly by tak podmínky pro zajištění širokého konsenzu. Jednotliví delegáti by měli možnost navrhnout zapracování lokálních specifik svých států do EPSAS již během jejich tvorby, což by usnadnilo technickou stránku jejich zavádění. Předsednictvo by bylo sestavováno podle návrhů Evropské komise.

Hlavní zodpovědností EPSASC by byl dohled nad procesy vytváření nových standardů a schvalování postupů jednotlivých pracovních skupin. V rámci řídicí struktury EPSAS by měly existovat dvě hlavní skupiny:

- *Pracovní skupina pro standardy EPSAS* – zaměřená na technickou podstatu projektu,
- *Pracovní skupina pro Interpretaci EPSAS* – poskytující detailní výklad EPSAS za účelem zajištění konzistentnosti jejich aplikování (její postavení by tedy bylo srovnatelné s úlohou, jakou hraje *Interpretační komise Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* v rámci *Rady pro mezinárodní účetní standardy*).

⁵ V angličtině jako „governance“. Jedná se o pojem často používaný při debatě o mezinárodních standardech a jeho překlad do češtiny může být obtížný. Je totiž možné jej vykládat jako „správu“, „dohled“, či „řízení“, přičemž poslední z překladů může být chápán i jako „kontrola“, či „ovládání“. Protože se jedná o politicky citlivou otázku, dotýkající se pravomocí EU a národních vlád, je třeba dbát velké opatrnosti při výkladu kontextu tohoto slova, protože některé jeho významy mohou být vnímány negativně. Pro účely této bakalářské práce se autor přiklonil k výkladu „řízení“ v jeho méně direktivní podobě, kdy jej lze považovat za synonymum ke slovu „správa“.

Činnost těchto skupin by byla veřejnosti prezentována *Technickou poradní skupinou pro EPSAS*. Hlavním úkolem této skupiny by bylo zapojit široké spektrum zainteresovaných subjektů do přípravné fáze celého projektu. Za přínosnou by byla považována především účast respektovaných institucí z oblasti auditu a účetnictví, delegátů IPSASB, statistiků zabývajících se problematikou vládních financí, akademiků a dalších podobně zaměřených odborníků.

Funkce skupiny by spočívala ve sběru doporučení týkajících se technických specifik EPSAS a současně jejich předávání směrem k dalším složkám celého tvůrčího procesu. Ze členů skupiny by byli voleni delegáti, kteří by se účastnili činnosti konkrétních pracovních skupin jako pozorovatelé.

Výsledky zprávy *Evropské komise* z dubna 2013 i závěry konference pořádané *Eurostatem* v Bruselu na konci května 2013, přisoudily problematice správy, řízení, dohledu nad tvorbou standardů, jejich zavádění a prosazování, vysokou míru důležitosti.

Na základě závěrů učiněných na setkání pracovních skupin projektu v říjnu 2013, zahájil *Eurostat* v zastoupení Evropské komise veřejnou konzultaci s názvem „*Směřování k implementaci Evropských účetních standardů (EPSAS) ve členských státech EU – veřejná konzultace o budoucnosti struktury řízení EPSAS a jejích principů*“.

Obsahem konzultace je „*Pojednání o veřejné konzultaci*“ a podrobný dotazník, určený relevantním institucím a odborníkům. Z vyhodnocení obdržených odpovědí je možné usuzovat na kladné přijetí myšlenky harmonizovaného účetnictví pro veřejný sektor, založeného na akruální bázi s platností napříč všemi úrovněmi veřejné správy v rámci EU. Akceptace harmonizovaného účetnictví je vyjádřena také ve *Zprávě Evropské komise* z března 2013 i v závěrech zmíněné květnové konference v Bruselu.

IPSAS byly označeny za vhodný referenční rámec pro tvorbu EPSAS. Evropská komise však připustila, že přestože je žádoucí existence silného propojení funkčnosti obou souborů standardů, přesná role IPSAS ve standardizačním procesu a jejich vztah k EPSAS musí být přesněji definovány. V závěru zprávy je pak zdůrazněna potřeba zohlednit rozdílné výchozí pozice pro reformy účetních systémů, v každém z členských států EU. Jejich rozpětí, od účetnictví vedeného na čistě peněžní bázi, až po plně akruální účetnictví, bude mít dopad na rámec přípravy EPSAS a na harmonogram jejich zavádění.

3.5 Nejasnosti a překážky vývoje EPSAS

Vzhledem k rozsahu a unikátnosti celého projektu vznikají mnohé komplikacemi. Van Dalen (2012) uvádí, „že zavádění nových standardů se skládá z procesu o třech krocích:

- debatě o podstatě standardů
- posouzení použitelnosti jednotlivých norem
- vzniku „dominantního návrhu“, nebo standardu, který však nemusí nutně být tou nejlepší volbou“

V současnosti se vývoj nachází na rozmezí prvního a druhého kroku. Ačkoliv je již zkoumána adaptabilita norem IPSAS pro potřeby jejich převzetí, nebyly stále nalezeny odpovědi na otázky jejich základního organizačního a prováděcího rámce, v případě prosazení těchto reforem.

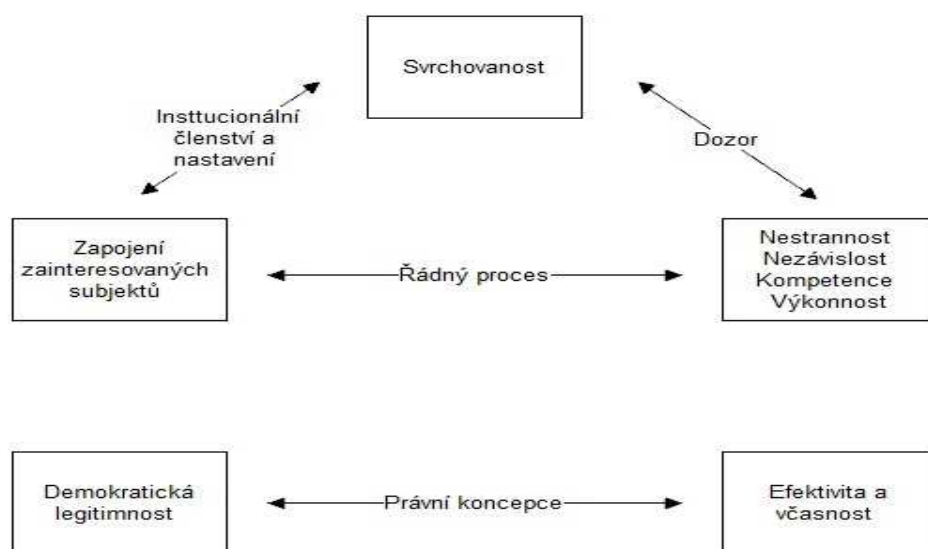
Nejdiskutovanější otázkou zatím zůstává systém řízení celého procesu. *Eurostat* navrhnul roku 2013 několik organizačních schémat, s variabilním počtem úrovní a zapojením odlišných organizací, plnících různé funkce. Vzhledem k tomu, že ještě nedošlo k přijetí ustáleného výkladu, je současný stav nejlépe zobrazen schématem na následující straně (obrázek 3.1).

Podle této koncepce by správa EPSAS spadala pod dva spolupracující, avšak administrativně nezávislé okruhy organizací.

První z nich by se zabýval na technickou stránkou fungování standardů. Prostřednictvím zapojení co největšího počtu kompetentních zainteresovaných subjektů do procesu tvorby a řádného zpracovávání jejich připomínek, by mělo být dosaženo vysoké efektivity při zavádění standardů.

Povinnost členství všech zainteresovaných účastníků v zastřešující organizaci (pravděpodobně by se jednalo o IPSASB, nebo některý z jejích výborů) by zajišťovala respektování jejich rozhodnutí. Takto získaná autorita by jí rovněž umožnila vykonávání nezávislého a nestranného dozoru nad tvorbou a zaváděním standardů.

Obrázek 3.1: Rámcové organizační schéma EPSAS



ŘÍZENÍ EPSAS

Zdroj: Stránky IFRS (2015), překlad a vlastní zpracování autora

Úkolem druhého okruhu organizací by mělo být dosažení mezinárodní přijatelnosti standardů prostřednictvím vyjednávání se zástupci vlád všech zapojených států. Tím by celý postup získal demokratickou legitimitu. Na ni má navazovat zpracování vhodné právní koncepce pro provádění reformních kroků tak, aby je bylo možno provést co nejefektivněji a při dodržení rozumného časového plánu.

Ačkoliv dosud není zřejmé, které z evropských institucí mají figurovat v tomto organizačním schématu a jaká by byla náplň jejich činnosti, jsou některé z nich považovány za vhodné kandidáty. Jednání o konkrétní podobě jejich zapojené průběžně probíhají.

Funkci prostředníka mezi zastřešující organizací a *Evropskou komisí* nebo *Evropským parlamentem*, by plnil *Poradní panel pro řízení EPSAS*. Jako alternativa k uvedenému návrhu je zvažováno založení *Poradní skupiny pro řízení EPSAS*. V současné době však není zcela jasné, v čem by se lišily činnosti, pravomoci a způsob fungování *Panelu* a *Poradní skupiny*.

Základní navrhované principy, podle kterých by se měly řídit a jejich role

v systému tvorby EPSAS, by však ve výsledku měly být shodné. Plnily by funkci nezávislých poradních orgánů pro řízení EPSAS, pověřených specifickými úkoly ve věcech kontroly při nastavování standardů. Specifické úkoly by se vázaly k dohledu nad implementací a řádným plněním standardů.

Na správu Evropských standardů pro veřejný sektor by dohlížela Evropská komise, Evropská rada, Evropský parlament a Evropský auditorský dvůr.

3.6 Potenciální náklady harmonizace

Informace zveřejněné státy, které absolvovaly přechod na aktuální účetnictví pro veřejný sektor, mohou sloužit pouze jako podklad pro hrubý odhad výše nákladů, spojených se zaváděním nových standardů. Cena reformy je přímo úměrná rozsahem a rychlostí jejich provádění, velikostí a mírou komplexnosti vládního sektoru a celistvostí a spolehlivostí již existujících systémů. Zkušenosti získané při předchozích transformacích navíc naznačují, že pro maximalizaci efektu nově zavedených postupů bývá obvykle nutné modernizovat celý systém správy veřejných financí.

Na základě těchto údajů byl učiněn *Evropskou komisí* roku 2013 odhad možné výše nákladů vynaložených pro přechod zásadních institucí středně velkého členského státu EU na nový systém, na padesát milionů euro. Tato částka by sloužila k pokrytí nákladů spojených s potřebou informačního a technologického zajištění funkčnosti nových standardů, tedy především na nákup výkonného hardware a účetních programů a zaškolení personálu pro jejich obsluhu. V žádném případě by však nebyla dostačující pro kompletní reformu celého systému na všech úrovních státní správy.

U členských států, které se vyznačují větší rozlohou a počtem obyvatel, existencí nezávislých regionálních vlád, složitějším správním systémem nebo vysokou mírou využívání účetnictví na peněžní bázi pro potřeby veřejné správy, je možné očekávat řádově vyšší adaptační náklady. Nárůst nákladů by byl vyšší v případě, kdyby byl přechod spojen se širšími reformami účetnictví.

Pro ilustraci konkrétního příkladu je možno uvést Francii, jejíž vláda odhaduje výši nákladů spojených s rozpočtovými a účetními reformami posledních deseti let na patnáct miliard euro.

V případě zavádění reformy na unijní úrovni, tedy ve všech členských státech

by bylo navíc nutné personálně a logisticky posílit *Evropskou komisi*, což by se neobešlo bez značných počátečních investic. Konečným důsledkem by byl dlouhodobý nárůst nákladovosti provozu celé *Evropské komise*.

Zavádění reforem na unijní úrovni však nemusí mít pouze negativní dopad v podobě vysokých nákladů. V dlouhodobém horizontu mohou úspory dosažené zavedením akruálního účetnictví přesáhnout prvotní výdaje i přes vyšší míru administrativní náročnosti akruálního účetnictví v porovnání s účetnictvím na čistě peněžní bázi a s tím spojenými nároky na jeho vedení.

Zdrojem těchto úspor by bylo napravení současné situace, kdy dochází k používání mnoha rozdílných účetních standardů, informačních systémů a postupů auditu v rámci správy jednoho státu.

Odstranění této byrokratické zátěže by se projevilo ve dvou oblastech:

- Zjevnými úsporami, dosaženými efektivnějším využíváním lidských i materiálních zdrojů.
- Zlepšením fungování a zvýšením transparentnosti státního sektoru.

Uvedené změny by mohly přispět ke zvýšení důvěry v ekonomickou a politickou stabilitu států, které reformu realizoval. Pokles tržního rizika spojeného s obchodováním s dluhopisy těchto států by se projevil na poklesu výnosu státních dluhopisů. Důsledkem poklesu výnosů by bylo snížení nákladů na obsluhu státního dluhu. Jedná se však o hypotézu, kterou může ověřit pouze praxe. Před provedením reforem není možné potenciální přínos vyčíslit.

4 Srovnání standardů pro veřejný a soukromý sektor

4.1 Úvod do standardů pro soukromý sektor

Cílem předchozích dvou kapitol bylo uvést podstatné charakteristiky IPSAS a ESPSAS a osvětlit základní principy jejich fungování. Obsahem čtvrté kapitoly je stručný popis dvou skupin standardů pro soukromý sektor a jejich porovnání jak navzájem, tak s IPSAS.

Jedná se o Obecně uznávané účetní principy ve Spojených státech a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

První z nich jsou předmětem zájmu z toho důvodu, že ačkoliv dochází k jejich uplatňování ve Spojených státech amerických, ovlivnily tyto standardy přímo i nepřímo tvorbu dalších mezinárodních regulačních systémů. Proces postupného vzniku a zavádění *Obecně uznávaných účetních principů ve Spojených státech* byl zahájen ze všech souborů mezinárodních standardů jako první. Zapojilo se do něj mnoho subjektů soukromého i státního sektoru.

Druhý soubor standardů je využíván globálně a byl vzorem pro vznik IPSAS⁶, takže zprostředkovaně ovlivňuje i debatu o EPSAS.

Pro získání lepší představy o komparaci standardů, se kapitola zabývá také možnostmi a podmínkami aplikace *Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* (dále jen IFRS) a IPSAS na prostředí účetní legislativy České republiky. *Obecně uznávané účetní principy ve Spojených státech* (dále jen U.S. GAAP) nebudou předmětem tohoto srovnání, protože není pravděpodobné, že by v tuzemsku došlo k jejich plošnému zavedení. Podnětem k zamyšlení může být i značná komplikovanost vývoje standardů pro soukromý sektor ve srovnání s ambiciózním časovým plánem pro tvorbu EPSAS, uvedený v předchozí kapitole.

⁶ Do roku 2000 vycházely standardy tohoto souboru pod názvem *Mezinárodní účetní standardy*. Při studiu IPSAS bývá odkazováno na jejich název v této podobě. V těchto případech jsou označovány anglickým akronymem IAS – *International Accounting Standards*.

4.1.1 Problematika terminologie při vyhodnocování splnění podmínek vedení účetnictví podle jednotlivých souborů standardů

Pro všechny tři soubory standardů, analyzované v této kapitole, platí jedno společné pravidlo. Všechny udávají shodné obecné podmínky, jaké musí účetní jednotka splnit, aby mohla uvádět, že se některým z nich řídí. Znění těchto podmínek je následující:

- účetní jednotka musí sestavovat svou účetní závěrku podle příslušného standardu (například pro IFRS/IAS by se jednalo o IAS 1), nebo
- účetní jednotka musí při vedení svého účetnictví respektovat pravidla dané příslušným souborem standardů.

Při bližším zkoumání lze zjistit, že tyto dvě podmínky jsou téměř identické. Standardy hovoří střídavě jak o celém souboru postupů, podle kterých jednotka vede své účetnictví, tak o sestavování účetní závěrky. Ačkoliv se samotným sestavováním zabývá pouze jeden standard z každé skupiny, naplnění jejich požadavků není možné bez toho, aby účetní jednotka respektovala i všechny ostatní standardy daného souboru, které jsou pro ni relevantní. Bez dodržení všech dílčích postupů nelze dosáhnout správného sestavení závěrky. Proto je v tomto kontextu požadavek na sestavování závěrky dle určitého standardu téměř totožný⁷ s podmínkou vedení celého účetnictví za využití všech potřebných standardů ze stejného souboru. Oba předpoklady jsou proto do značné míry zaměnitelné. To platí jak pro U. S. GAAP a

⁷ Jedinou výjimku tvoří případy, kdy účetní jednotka může vést účetnictví, či sestavovat závěrku podle jiného systému a k závěrce přiložit souhrn rozdílů mezi ním a danými standardy a seznam významných operací, které tím byly ovlivněny. To však představuje značnou administrativní zátěž, protože pro řádné splnění těchto podmínek by prakticky bylo nutné vést účetnictví podle obou systémů zároveň, což je spojeno s růstem nákladů a zpomalením rozhodovacích procesů, čerpajících informace z účetnictví. Reálně je tento postup uplatňován společnostmi se silným ekonomickým zázemím, které plánují vstup na burzy v regionu, kde je sestavování závěrky podle daného souboru standardů povinné pro emitenty cenných papírů, určených pro obchodování na veřejně přístupných trzích. Dalším důvodem může být skutečnost, že se podnik uchází o státní zakázku, jejíž získání je podmíněno umožněním transparentního auditu dle místních podmínek.

IFRS, tak pro IPSAS a je k tomu nutné přihlížet v následujících částech práce.

4.2 Popis vývoje a charakteristika mezinárodních standardů pro soukromý sektor

Ačkoliv jsou *Obecně uznávané účetní principy ve Spojených státech* a *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví* v současné době používány odděleně, existují mezi nimi určité spojitosti. Při tvorbě IFRS představovaly U. S. GAAP a zkušenosti z jejich zavádění významný zdroj inspirace. V posledních patnácti letech jsou také *Americkou komisí pro cenné papíry* hledány způsoby jak harmonizovat fungování obou systémů za účelem jejich využití na světových burzách. V současné době totiž není žádný z nich akceptován univerzálně.

4.2.1 Vývoj vedoucí ke vzniku U. S. GAAP v jejich současné podobě

Tento pojem je akronymem pro název *Generally Accepted Accounting Principles in the United States*. Jejich formování bylo extrémně složité a dlouhé. Důkazem je jeho více než pětasedmdesátiletá historie.

Roku 1939 byla *Americkým institutem účetních* založena *Komise pro účetní procesy*. Náplní její činnosti bylo vydávání *Věstníků účetního výzkumu*, kterých celkem vyšlo padesát jedna. Představovaly první pokus o standardizaci účetních postupů v měřítku celých Spojených států. *Americký institut certifikovaných oficiálních účetních* (dále pod anglickou zkratkou AICPA) je název, pod kterým tato organizace vystupuje od roku 1957. Dva roky po změně názvu byla vytvořena *Rada pro účetní principy*, jíž bylo vydáno jedenatřicet komentářů, které vycházely pod názvem *Názory Rady pro účetní principy*.

Vznik *Rady pro standardy finančního účetnictví* představoval zlomový bod pro rozvoj dalších aktivit tohoto institutu. Anglický název *Rady* je *Financial Accounting*

*Standards Board*⁸ (dále jen FASB) a je používán dodnes. Za dobu své existence vydala sto šedesát osm *Prohlášení o standardech finančního účetnictví*.

Roku 2008 byla vydána *Kodifikace účetních standardů dle FASB*, která znamenala systematizaci několika tisíc dosud vydaných norem a jejich rozdělení do devadesáti tematických okruhů. Na významu jí dodává její uznání Americkou komisí pro cenné papíry.

Počátkem července 2009 byla *Kodifikace účetních standardů* označena za jedinou autoritu pro výklad U. S. GAAP. Dosáhla totiž zpřehlednění dosud živelně organizovaného systému, prostřednictvím sloučení vyhlášek, standardů a norem ze všech zdrojů, které byly považovány za relevantní. Kromě výše zmíněných pramenů se jednalo o vyhlášky a regulace dalších významných institucí. Přehled zdrojů, z nichž U. S. GAAP vycházejí:

- *Věstníky účetního výzkumu*, vydávané *Komisí pro účetní procesy*,
- *Názory Rady pro účetní principy*,
- *Prohlášení o standardech finančního účetnictví*, vydávané FASB,
- *Prohlášení o stanoviscích AICPA*,
- *Prohlášení Operační skupiny IASB* pro nově vznikající otázky.

V současnosti musí sestavovat podle U. S. GAAP svou účetní závěrku všechny společnosti, které chtějí emitovat své akcie na amerických burzách. Pro ostatní účetní jednotky to není povinné. Mnoho podniků ve Spojených státech se však z praktických důvodů těmito standardy řídí dobrovolně. Jejich dodržování jim umožňuje lepší srovnatelnost výsledků hospodaření s jinými firmami, což zvyšuje jejich důvěryhodnost v očích investorů, věřitelů a obchodních partnerů.

4.2.2 Vydávání IFRS a IAS a komplikace spojené s jejich terminologií

Při studiu problematiky IFRS i IPSAS, které vznikly jejich úpravou, je nutné brát v úvahu, že v literatuře může být označení IFRS použito ve dvou kontextech. To je dáno změnou názvu zastřešující organizace a s ní souvisejícím přejmenováním

⁸ V českých publikacích uváděná jako *Rada pro standardy finančního účetnictví*.

vydáváných standardů (jak bylo dříve zmíněno v poznámce číslo 6).

Na počátku vývoje IFRS stála dohoda z roku 1966 mezi *Institutem certifikovaných účetních Anglie a Walesu* a jeho americkým a kanadským protějškem. Jejím předmětem bylo vytvoření společné vědecké instituce s mezinárodní působností. O rok později byla založena *Mezinárodní studijní skupina účetních*, která se zabývala publikováním studií na odborná témata, přičemž mnohé z nich posloužily jako základní východiska pro vznik budoucích norem. Velký zájem odborné veřejnosti vedl k rozhodnutí založit nadnárodní orgán pro tvorbu standardů s mezinárodní platností. V roce 1973 vznikl *Výbor pro mezinárodní účetní standardy* (dále IASC), jež si stanovil za cíl dosažení co nejrychlejšího uznání a implementace standardů, které vydával pod názvem *International Accounting Standards* (dále IAS)⁹ do konce roku 2000 a byly číslovány od IAS 1 do IAS 41.

V roce 2001 došlo k nahrazení IASC již dříve zmiňovanou IASB, která vydává nové standardy pod názvem IFRS a začala s číslováním od IFRS 1, který byl vydán v červnu 2003. Posledním dosud zveřejněným standardem je IFRS 15 z roku 2014. Přestože oba soubory standardů jsou součástí stejného systému, bylo pro zachování kontinuity učiněno rozhodnutí neměnit názvy již vydaných IAS. Pro zachování přehlednosti jsou IFRS číslovány od čísla 1. Oba soubory se doplňují a při účtování podle IFRS je základem dodržení principů IAS.

Souběžná aplikace obou souborů standardů bývá zdrojem nejasností v případech, kdy je odkazováno na užívání IFRS, protože bez kontextu není možné zjistit, jestli je tím myšlena aplikace vybraných standardů vyšších po roce 2000, nebo aplikace celého systému¹⁰. Proto je vhodné, aby účetní jednotka odkazovala na konkrétní standard, kterým se řídí, případně použila označení IFRS/IAS.

Společnosti kotované na burzách ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska musí předkládat účetní závěrky podle IFRS od roku 2005. Od roku 2008 mají tuto povinnost i subjekty emitující své akcie za účelem jejich obchodování na veřejných finančních trzích EU.

⁹ Do češtiny je možné přeložit jako *Mezinárodní účetní standardy*.

¹⁰ Tento fakt je třeba respektovat při studiu IPSAS, které odkazují na standardy, jejichž adaptací vznikly – tedy IAS, ale v současné době je jejich výklad konzultován s IASB, nikoliv se zaniklou IASC.

4.2.2.1 Zdroje pro výklad IFRS/IAS

V důsledku rozsáhlé globální adaptace IFRS dochází při jejich výkladu k odchylkám, daným širším prostorem pro interpretaci. V případě, že by nedocházelo k jejich korekcím, došlo by ke snížení použitelnosti standardů pro účely mezinárodního srovnávání. V extrémním případě by mohlo dojít k úplné ztrátě jejich kredibility. Proto byla roku 1997 založena *Stálá interpretační komise* (SIC), s cílem odstranit rozdíly při praktickém aplikování IAS. O čtyři roky později došlo na návrh IASB k jejímu přejmenování na *Výbor pro otázky mezinárodního účetního výkaznictví* (dále IFRIC)¹¹, která vydává *Interpretace IFRIC*¹².

Na podporu odstranění největších nejasností, které vznikly změnou názvu standardů nebo odlišnostmi jejich výkladu v praxi, byly vydány tři sborníky:

- 1) *Červená kniha*,
- 2) *Zelená kniha*,
- 3) *Modrá kniha*.

Červená kniha představuje shrnutí všech IFRS i původních standardů a jejich výkladů, vydaných do konce roku 2000¹³, včetně těch, které byly uvedeny v platnost po tomto roce. Vyřazeny jsou naopak IFRS/IAS, které byly nahrazeny nebo potlačeny¹⁴. Skládá se ze dvou částí – A a B. Obsahem části A jsou IFRS, IAS, IFRIC a *Interpretace SIC* a část B obsahuje doprovodné dokumenty. *Červená kniha* byla mnohokrát aktualizována a její poslední vydání je z roku 2014.

Zelená kniha je přehledem výkladů IFRS/IAS a poprvé vyšla v roce 2007.

Náplní *Modré knihy*, vydávané od roku 2010, jsou pouze standardy, které vešly v platnost do 31. 12. 2000. Tato publikace je doporučována jako základní literatura pro přípravu na zkoušky odborné způsobilosti *Institutu certifikovaných účetních Anglie a Walesu*.

¹¹ Z anglického Financial Reporting Issues Committee.

¹² Rovněž zkracovány v podobě akronymu IFRIC

¹³ IAS

¹⁴ Potlačení – v anglickém výkladu standardů „suppression“ v tomto kontextu znamená, že účetní jednotka má možnost se rozhodnout, zda bude používat jejich staré, ale dosud platné znění, nebo dobrovolně přejde na verzi novou ještě dříve, než to bude povinné.

4.3 Hlavní rozdíly při komparaci mezi IFRS a U. S. GAAP

Nejvýznamnější rozdíl spočívá v odlišné regulační koncepci obou souborů standardů. U.S. GAAP jsou založeny na striktním dodržování pevně daných pravidel¹⁵, zatímco IFRS prosazují dodržování širěji specifikovaných principů¹⁶.

Základní charakteristikou principově založeného systému je možnost interpretovat podobné transakce různým způsobem. Tím vzniká prostor pro odchylky, což může vést ke vzniku nejistoty ve věci věrného zobrazování skutečnosti. Pro vyvrácení pochyb je potom nutné velmi podrobné vedení výkaznictví. Nejasnosti mohou být průběžně vyjasňovány institucí, která poskytuje jejich návod pro jejich správný výklad. Interpretace založená na těchto návodech vede ke vzniku komplexní soustavy. V rámci takové soustavy nemusí být explicitně stanovováno tolik výjimek, jako tomu je u systému založeném na striktním dodržování pravidel.

Při zavádění IFRS se v některých zemích přesto objevily názory odborných autorit, že tyto standardy jsou v porovnání se zavedenou praxí příliš omezující¹⁷. Zdrojem takových názorů může být skutečnost, že některé interpretace IFRS lze považovat spíše za soubory pravidel, než volných doporučení.

Nejvíce zřetelné jsou rozdíly v mezi IFRS/IAS a U. S. GAAP v oblastech:

- 1) přeceňování účetní hodnoty finančních aktiv jejich skutečnou hodnotou,
- 2) inventarizace,
- 3) časové rozlišení výnosů,
- 4) finanční aktiva a instrumenty,
- 5) nehmotný majetek¹⁸

Podrobnější vysvětlení a příklady dopadu rozdílů na provozní praxi účetních jednotek jsou uvedeny v následujících pasážích označených příslušným číslem a názvem.

¹⁵ Tím inklinuje ke standardizaci, jak byla definována na začátku druhého oddílu práce.

¹⁶ Čímž se blíží harmonizaci, zmíněné tamtéž.

¹⁷ Jako příklad může posloužit Spojené království Velké Británie a Severního Irska, kde byly původně aplikovány standardy U. K. GAAP, považované za liberálnější.

¹⁸ IAS používají pojem „asset“, který lze překládat jako „aktivum“, či „majetek“.

1) Přeceňování účetní hodnoty finančních aktiv jejich skutečnou hodnotou

IAS 36 *Přeceňování aktiv* nařizuje používání jednokrokového testu přecenění. Účetní jednotka má porovnat výši účetní a zpětně ziskatelné ceny¹⁹ (pro její výpočet je využíván diskontovaný cash flow). V případě, že je účetní hodnota vyšší, má dojít k jejímu přecenění na úroveň zpětně ziskatelné ceny.

U. S. GAAP postupují ve dvou krocích. Prvním z nich je porovnání účetní hodnoty aktiva se sumou nediskontovaného cash flow, který z něj plyne. Pokud jsou si rovny, nebo je suma nediskontovaného cash flow vyšší, není v tomto kroku shledán důvod pro přecenění. Pokud je však účetní hodnota aktiva vyšší, dochází k druhému kroku – jeho přecenění. Oba systémy standardů stanovují shodný způsob výpočtu výše přecenění, kterým je snížení účetní hodnoty aktiva o rozdíl mezi ní a jeho reálnou hodnotou.

Podle těchto definic může dojít k situaci, že aktivum bude nezbytné přecenit podle IFRS/IAS, ale nikoliv podle U. S. GAAP. IFRS/IAS rovněž určují přesněji než U. S. GAAP jaké položky mají být zahrnuty do cash flow, což se může projevit v rozdílné výši změny účetní hodnoty aktiva při jeho přeceňování.

2) Inventarizace

U. S. GAAP povolují oceňovat zásoby systémem last in-first out²⁰, který je používán některými společnostmi ve Spojených státech Amerických, zatímco IAS 2 *Inventarizace* to nepřipouští. To se může projevit významnými rozdíly při porovnání cash flow vykazovaného těmito společnostmi s výkazem cash flow sestaveným podle IAS 2.

3) Časové rozlišení výnosů

¹⁹ Zpětně ziskatelná cena je určena jako skutečná hodnota aktiva (v tomto kontextu jako cena, za kterou je obchodováno na finančním trhu), snížená o náklady na jeho prodej, nebo jako suma budoucích příjmů, plynoucích z jeho držení. Rozhodující je vyšší z těchto hodnot.

²⁰ Tato metoda je v ČR zakázána. Jedná se o přesný opak metody first in-first out,

V této oblasti panuje mezi oběma soubory standardů mnoho nesrovnalostí. Příčinou tohoto stavu je skutečnost, že U. S. GAAP obsahují výrazně více pravidel upravujících tuto oblast účetnictví.

V rámci IFRS/AIS je tato problematika popisována ve dvou standardech – IAS 11 *Stavební smlouvy* a IAS18 *Výnosy*. Oproti tomu U. S. GAAP poskytuje několik obecných konceptů, na které navazují individuální pravidla pro účtování o výnosech v závislosti na tom, v jakém oboru činnosti účetní jednotka podniká.

Proto je jednoduché vyjmenování rozdílů obou systémů v této oblasti prakticky nerealizovatelné. Při jejich komparaci v praxi je nutné předem důkladně analyzovat každou jednotlivou transakci před jejím uskutečněním a zvážit, jak se na jejím zaúčtování projeví pravidla daná používanými standardy.

Pro ilustraci rozdílů možné použít problematiku časového rozlišování výnosů:

Přesné datum uznání výnosu – rozdíly mohou nastat v celé řadě případů, obzvláště, je-li zdrojem výnosů komplexní činnost (například developerský projekt), u níž není možné předem určit celkovou sumu výnosů, které z ní vyplynou. IFRS jsou v těchto případech benevolentnější a umožňují takovéto výnosy zahrnout do výsledku hospodaření ve chvíli, kdy je možné oprávněně očekávat, že dojde k ekonomicky přínosné transakci a účetní jednotka bude schopná jejího přesného vyčíslení. U. S. GAAP oproti tomu vyžadují, aby byla výše transakce jasně stanovena nebo aby existovaly exaktní způsoby pro její výpočet. Proto nemohou být výnosy uznány, dokud nedojde k vyřešení příčin možných změn ve výši očekávatelných příjmů.

Vícefázové transakce - rozhodování o tom, jestli o transakcích, které se budou odehrávat po částech, má být účtováno jako o jednom účetním případě, nebo mají být vykazovány odděleně, s čímž pak souvisí i metodika přiřazování výnosů k činnostem. Tato otázka bývá nastolena především v případech, kdy je nějaké dílo dodáváno po částech (stavební činnost, či těžký průmysl), nebo jsou uzavírány smlouvy, podmínkou jejichž splnění je vykonání většího množství úkonů. Týká se ale také věrnostních programů, barterových operací, či účetních případů, kdy je o výnosech účtováno na straně Má dáti.

V současné době probíhají mezi FASB a IASB jednání o vydání společného, upraveného standardu, jehož náplní má být sjednocení, nebo alespoň sblížení

stanovisek obou skupin standardů k časovému rozlišení výnosů.

4) Finanční aktiva a instrumenty

Stejně jako v případě problematiky časového rozlišení výnosů, existuje v této oblasti celá řada rozdílů majících závažné dopady pro účtující subjekt.

V oblasti finančních aktiv a instrumentů poskytují U. S. GAAP detailnější návod, prostřednictvím standardů a doplňujících vyhlášek pro rozdílné druhy ekonomických činností účetní jednotky. Oproti tomu IFRS tuto oblast upravují pouze ve standardech IFRS 7 *Zveřejňování finančních instrumentů* a IFRS 9 *Finanční instrumenty*²¹.

Oba systémy se od sebe odlišují především v postupech klasifikace finančních aktiv. IFRS 9 pracuje pouze s malým počtem obecněji nastavených kategorií, zatímco vyhlášky U.S. GAAP se zaměřují na podrobnou specifikaci jimi upravovaných aktiv. Další rozdíl spočívá v tom, že IFRS 9 dělí finanční aktiva podle faktické povahy instrumentu, jaký představují a pro U.S. GAAP je rozhodující jejich právní klasifikace²². Tím je mimo jiné řízeno rozhodování o zařazení aktiva do dlouhodobého, nebo krátkodobého finančního majetku a způsob účtování o jeho prodeji i výnosech a příjmech, s majetkem spojených. Tato skutečnost se promítá do konečné rozvahy i výkazu zisku a ztráty. Odlišná klasifikace finančních aktiv podle různých souborů standardů tedy může vést ke značným rozdílům v sestavovaných účetních závěrkách. Tento fakt nabývá na významu především u společností, jejichž akcie jsou kotovány na burze, nebo těch, které vyjednávají o poskytnutí úvěrů, či záruk.

Další variabilita výkladu se dotýká vyřazování finančních aktiv z majetku účetní jednotky (především v případě jejich prodeje). U.S. GAAP se zabývají posuzováním toho, zda došlo k pozbytí právní i faktické kontroly nad finančním aktivem. IFRS jsou důkladnější a o vyřazení z majetku rozhodnou až tehdy, když prodávající strana obdrží dohodnuté plnění a kupující strana převezme veškerá rizika a povinnosti s těmito aktivy spojené.

Proto může nastat situace, kdy budou aktiva dle U.S. GAAP považována za

²¹ IFRS 9 v tomto slouží jako nástupce IAS 39

²² U.S. GAAP kladou obecně při rozhodování větší důraz na právní, či jiné odborné expertízy, než na skutečný stav věcí. To je mimo jiné dáno tím, že vycházejí z mnohaleté tradice, započaté v době, kdy byly finanční trhy a jejich právní úprava méně komplikované.

vyřazená, ale podle hodnocení IFRS by stále patřila do finančního majetku účetní jednotky. K tomu může například dojít při faktoringu pohledávek se zárukou jejich odkupu. Takto prodané pohledávky mohou být vyřazeny z majetku okamžikem uskutečnění transakce pouze podle U.S. GAAP. IFRS/IAS je za vyřazené nepovažují, protože v případě, že se pohledávky ukážou jako nedobytné, dojde k jejich vrácení účetní jednotce, která bude muset faktoringové společnosti vrátit prostředky získané jejich prodejem. Nedošlo tedy k přenesení rizika (jeho nositelem byla stále účetní jednotka, která pohledávky postoupila k faktoringu), tudíž nebyly naplněny požadavky IFRS/IAS.

Další nesoulad ve věcech finančních aktiv a instrumentů se mimo jiné projevuje při operacích s vloženými deriváty, hybridními formami financování²³, obecně při obchodování s komplikovanějšími finančními nástroji.

5) Nehmotný majetek

Za hlavní rozdíl lze považovat to, že U.S. GAAP nedovolují, aby se interně vzniklé náklady na technický rozvoj, promítly do změn vlastního kapitálu účetní jednotky, zatímco IFRS/IAS to připouští v případě, že jsou splněny podmínky uvedené v IAS 38 *Nehmotný majetek*. Oba systémy se rovněž liší při posuzování přecenění nehmotného majetku s nekonečně dlouhou dobou využívání.

V předchozích pěti bodech byly uvedeny pouze nejproblematictější oblasti, v nichž se rozchází výklad U.S. GAAP a IFRS/IAS. Přestože v některých záležitostech šlo z technického úhlu pohledu o zdánlivě nepodstatné rozdíly v účtování a vykazování, jejich dopad na ekonomickou realitu podniku může být velmi vážný.

Podniky a regulatorní orgány musí uvedeným skutečnostem věnovat pozornost při rozhodování o užívání, respektive zavedení určitého souboru standardů. V následující části kapitoly budou uvedeny některé příklady odlišností, které by bylo nezbytné vyřešit při hypotetickém plošném zavádění jakýchkoliv mezinárodních standardů pro účetnictví v prostředí České republiky.

²³ Souhrnný název používaný pro opce, tolling a forwarding.

4.3 Rozdíly při implementaci mezinárodních účetních standardů pro soukromý a veřejný sektor pro účetní prostředí České republiky

4.3.1 Právní zakotvení pro implementaci mezinárodních účetních standardů v ČR

Implementace mezinárodních standardů pro účetní jednotky v tuzemsku je upravena v paragrafu 19a „*Použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky*“, Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Na jeho základě je vyžadováno použití mezinárodních účetních standardů společnostmi, které emitují cenné papíry za účelem jejich obchodování na evropském regulovaném trhu. Zákonem není určen konkrétní soubor standardů, zvolen má být takový, který v dané době splňuje požadavky dané právem EU.

Operacemi s cennými papíry a jejich důsledky pro zúčastněné subjekty se zabývají i další části paragrafu 19a²⁴, ve vazbě ke způsobu účtování a sestavování účetní závěrky. Tato rozhodovací kritéria mají být uplatňována pouze v soukromém sektoru.

Současná právní úprava je však velmi obecná, neboť se nezabývá konkrétními soubory standardů, ani detailní klasifikací důsledků, plynoucích z jejich zavedení. Rovněž postrádá přesné stanovení mechanismů, které slouží ke kompenzaci rozdílů mezi vedením účetnictví podle české legislativy a podle IPSAS, či IFRS/IAS.

²⁴ Pro plné znění a detailní výklad je nutné konzultovat příslušný paragraf, případně celý zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

4.3.2 Rozdíly mezi IFRS a českou účetní legislativou

V současné době musejí sestavovat účetní závěrku dle IFRS pouze ty společnosti se sídlem v České republice, jejichž akcie jsou obchodovány na veřejných finančních trzích²⁵ v EU. Ve skutečnosti své účetnictví přizpůsobují IFRS/AIS i dceřiné společnosti se sídlem v ČR, jejichž mateřská společnost podle těchto standardů sestavuje svou konsolidovanou účetní závěrku. Ať už z toho důvodu, že je kotovaná na burze v EU nebo že má sídlo ve státě, ve kterém je používání IAS/IFRS vyžadováno.

Za hlavní rozdíl mezi IFRS a českou účetní legislativou považují Paseková a Strouhal (2012) absenci pevně stanoveného koncepčního²⁶ rámce, který by vymezoval roli, jakou má hrát účetní závěrka. Další významné difference spatřují v oblastech:

- věrného zobrazování skutečnosti,
- oceňování dlouhodobých pohledávek,
- stanovení definic,
- reálné hodnoty.

Oba systémy však kladou shodné požadavky při uplatňování akruálního principu. Především na kontinuální činnost a nepřerušenou existenci účetní jednotky pro celé zúčtovací období.

Věrnému zobrazování skutečnosti je v České republice podle současné úpravy při rozhodování o vedení účetnictví, přiznávána absolutní přednost. Paragraf 7

²⁵ Tento požadavek vychází ze směrnic EU, viz část kapitoly věnovaná IFRS.

²⁶ Pro výklad IFRS ve státech, které je plošně neadaptovaly je využíván tzv. *koncepční rámec*. Jeho principy představují základní referenční autoritu, na kterou lze odkazovat při přípravě účetních závěrek v případech, kdy neexistují konkrétní pravidla pro danou účetní operaci, či metodu.

Tento základní rámec najdeme v účetních směrnicích EUR. Jedná se čtvrtou směrnicí Rady EU *O ročních účetních závěrkách* a sedmou směrnicí Rady EU *O konsolidovaných účetních závěrkách*.

odstavec 2) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví stanoví²⁷, že:

„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.“

V pojetí IFRS je, až na výjimky, dáována přednost znění relevantního standardu.

Při oceňování dlouhodobých závazků a pohledávek držených do splatnosti se tuzemská praxe řídí hodnotou sumy budoucích plateb, naproti tomu mezinárodní úprava vyžaduje aplikaci metody současné hodnoty. Základní pojmy a přístupy k oceňování nejsou v ČR jasně právně zakotveny, zatímco IFRS poskytují jejich detailní specifikaci.

S problematikou reálné hodnoty souvisí dva podstatné rozdíly. České předpisy neobsahují její přesnou definici, pouze vymezují, jaké údaje jsou použitelné pro její stanovení. Přecenění reálnou hodnotou je pak možné pouze u aktiv a pasiv uvedených v závěrečné rozvaze přeměňující se společnosti, cenných papírů a derivátů. O jejich změnách je u dlouhodobých cenných papírů účtováno v části rozvahy věnované vlastnímu kapitálu. V případě krátkodobých cenných papírů se jejich přecenění promítne na účty nákladů a výnosů.

Účetní jednotky, jejichž finance jsou spravovány podle principů IFRS se mohou opřít o jasně stanovený pojem reálné hodnoty. Reálnou hodnotou mohou ocenit majetek nabytý při akvizici jiného podniku, pořízení investičních nemovitostí a dlouhodobý majetek. Vzniklé rozdíly jsou zachyceny prostřednictvím výsledku hospodaření ve výsledku zisku a ztráty, nebo v rozvaze jako změny vlastního kapitálu. Výnosové a nákladové účty jsou pak využívány pro zachycení přecenění některých zemědělských aktiv, cenných papírů a derivátů.

²⁷ Základy českých předpisů vycházejí ze zákona o účetnictví. Podrobná účetní pravidla jsou pak vyjádřena ve vyhláškách Ministerstva financí České republiky a v Českých účetních standardech, taktéž vydávaných Ministerstvem financí ČR jako ÚZ 1071.

4.3.3 Klíčové otázky pro hypotetické zavedení IPSAS v ČR

V rámci české účetní legislativy jsou účetní metody a postupy popsány velmi detailně²⁸, na rozdíl od pojetí IPSAS, které se zaměřují na úpravu zveřejňování a vykazování účetních informací²⁹ a jejich cílem je vytvoření celistvého obrazu o hospodaření účetní jednotky. To je při použití tuzemské úpravy pro vedení účetnictví ve státní správě komplikovanější³⁰, neboť vychází z rozsáhlejších zdrojů, které nejsou shrnuty do jednoho souboru, opatřeného jednotným interpretačním aparátem.

Největší výzvou při implementaci IPSAS by však byla nutnost přechodu na plně akruální způsob vedení účetnictví, což je základním předpokladem pro používání těchto standardů. Alternativu k tomuto postupu by mohlo představovat sestavování kompenzačních výkazů, jejichž prostřednictvím by byly vyrovnávány rozdíly mezi oběma systémy. Pro zajištění realizovatelnosti tohoto řešení by ovšem bylo nutné personálně posílit účetní i právní oddělení příslušných účetních jednotek a proškolit jejich pracovníky v této problematice. S největší pravděpodobností by s tímto procesem byla spojena i nutnost nákupu nového účetního software a jeho paralelní využívání spolu se stávajícím IT zázemím. Proto se sestavování kompenzačních výkazů jeví z dlouhodobého hlediska jako nevhodné.

Kopek (2008, s. 109-110) navrhuje následující možnosti řešení klíčových rozdílů mezi dosavadní tuzemskou úpravou a IPSAS, daných především požadavkem vedení účetnictví na akruální bázi:

- „Připustit existenci výnosů v hlavní činnosti účetních jednotek veřejné správy,
- zjišťovat čistý cash flow a vykazovat na základě údajů analytické evidence,
- zavedení akruálních prvků do evidence nákladů a výnosů,
- přestavba účetních výkazů.“

V případě prvního způsobu řešení klade Kopek důraz na praktickou stránku účetnictví a doporučuje průběžné přizpůsobování definic klíčových pojmů tak, aby co nejlépe odpovídaly požadavkům praxe. Za vzor dává definici dle IFAC (2008, s. 28)

²⁸ Zejména v Českých účetních standardech.

²⁹ Dalším významným rozdílem oproti českým normám je pojetí otázky oceňování.

³⁰ Jsou totiž předmětem úprav obsažených ve více zákonech a příslušných prováděcích vyhláškách, především pak v rámci zákona č. 563/1991 sb., o účetnictví.

„Výnos je hrubým přírůstkem ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu během účetního období, pokud tento přírůstek vede ke zvýšení čistých aktiv/vlastního kapitálu, přičemž nejde o přírůstek vyvolaný vklady vlastníků“.

Jako velkou výhodu pro tuzemskou aplikaci uvádí i velkou míru konkrétnosti výkladu standardů za použití češtiny. To, že by byla připuštěna existence výnosů u subjektů státní správy, by umožnilo dodržování aktuálního principu v jejím účetnictví.

Od zjišťování čistého cash flow a vykazování na základě údajů analytické evidence si Kopek slibuje zjednodušení vedení syntetické evidence bez toho, že by došlo ke snížení kvality informací, které poskytuje. To je dáno tím, že ke zjišťování peněžních toků slouží finanční výkazy pro hodnocení plnění rozpočtu. Jako podklad pro jejich sestavování slouží analytická evidence příjmů a výdajů, vedená podle vyhlášky Ministerstva financí č. 323/2002 Sb. *o rozpočtové skladbě* v platném znění. Nedojde-li ke změně skladby, nepromítnou se úpravy syntetické evidence pro účely aktuálního principu do tvorby výkazu cash flow.

V prvním paragrafu na straně jedna vyhlášky Ministerstva financí č. 323/2002 Sb. je rozpočtová skladba definována jako *„jednotný systém třídění příjmů a výdajů, který se uplatňuje v rozpočtech územních samosprávných celků (ÚSC), dobrovolných svazků obcí (DSO), organizačních složek státu (OSS) a dalších rozpočtech zejména při sledování plnění státního rozpočtu.“*

Podstatou třetí varianty je implementace takových aktuálních prvků, které povedou ke zvýšení schopnosti účetních výkazů věrně zobrazovat skutečnou povahu operací, které jsou v nich zachyceny. V jejím rámci by bylo nezbytné učinit modifikace směrné účtové osnovy, s cílem zjednodušení a zvýšení logičnosti vztahů mezi účty.

Pro splnění nároků, které IPSAS kladou na aktuálním způsobem vedené účetnictví ve státní správě, by došlo ke změně třídění činnosti účetních jednotek. Spolu s úpravou legislativy by bylo rovněž nutno přepracovat dosud používanou odbornou terminologii a provést adaptaci účetních výkazů tak, aby odpovídaly požadavkům nového systému vedení účetnictví.

Poslední z Kopkem navržených variant je přestavba účetních výkazů. V podstatě se jedná o pohled na třetí možnost z jiného úhlu. Reforma podoby účetních výkazů by totiž byla podmíněna úpravami směrné účtové osnovy za účelem simplifikace jejich využívání. Důsledkem by byla nutnost zavedení nového účetního software pro potřeby státní správy.

4.3.3.1 Srovnání sestavování účetní závěrky ve státním sektoru podle IPSAS a podle české účetní legislativy

Pokyny pro sestavování účetní závěrky dle těchto standardů jsou obsaženy především v IPSAS 1 - *Předkládání účetní závěrky* a IPSAS 2 - *Výkazy peněžních toků*, které byly vytvořeny po vzoru IAS 1, respektive IAS 7. To ale ještě nutně neznamená, že je možné na tyto dva standardy pohlížet jako na kompletní soubor pravidel, upravujících její vytváření. Pro zachování správného postupu sestavování závěrky je totiž nutné, aby se účetní jednotka se řídila i ostatními IPSAS, které se soustřeďují na vybrané účetní úkony a postupy. Pouze při jejich respektování dojde k naplnění všech požadavků, kladených na uživatele IPSAS.

Náplní IPSAS 1 - *Předkládání účetní závěrky* je výčet obecných pokynů pro tvorbu závěrky. Za základní předpoklady pro její korektní sestavení považuje především konzistentnost účetního vykazování, nepřetržitou existenci účetní jednotky po celé vykazované období, věrné zobrazení skutečnosti³¹ a soulad celkové účetní praxe jednotky s ostatními IPSAS.

Osou standardu je stanovení složení účetní závěrky a přesná definice podoby jejích jednotlivých částí. Tabulka (4.1) umožňuje porovnat odlišnosti ve složení účetních závěrek, sestavovaných podle českých norem a podle IPSAS.

Tabulka 4.1: Složení účetní závěrky podle IPSAS a podle

Složení závěrky podle IPSAS	Složení závěrky podle české zákonné úpravy
1) Rozvaha	1) Rozvaha
2) Výkaz zisku a ztráty	2) Výkaz zisků a ztráty
3) Výkaz o změnách čistých aktiv a vlastního kapitálu	3) Přehled o změnách vlastního kapitálu

³¹ V kontextu IPSAS je tento požadavek ztotožnitelný s povinností uplatňovat aktuální princip při vedení účetnictví.

4) Výkaz cash flow	4) Výkaz cash flow ³²
5) Poznámky k závěrce (příloha)	5) Příloha
6) Složení rozpočtu, je-li tento zveřejňován	

Zdroj: Stránky IPSAS a česká účetní legislativa, vlastní zpracování autora.

Na první pohled se může jevit složení obou závěrek jako téměř totožné, s výjimkou požadavku IPSAS na uvádění složení rozpočtu a přílohy³³. Skutečné rozdíly však spočívají v metodice sestavování dílčích částí závěrky. Proto není možné se řídit pouze standardem pro sestavování závěrky, ale i všemi dalšími IPSAS, které je třeba uplatňovat v závislosti na činnostech účetní jednotky³⁴.

Odlišnosti mezi oběma systémy mají původ především v oblastech obsahové náplně výkaznictví, účetníchází a příslušné legislativy

Základní požadavek, který IPSAS kladou na obsah výkazů je, aby poskytovaly informace pouze o nezbytných položkách a další údaje byly uváděny v poznámkách k závěrce. Úprava ČR je striktnější a vyžaduje využívání normativních předloh účetních výkazů.

IPSAS dovolují sestavování výkazu cash flow za použití přímé a nepřímé metody, upřednostňují však první z nich. České normy vyžadují jeho sestavování metodou nepřímou.

Také při klasifikaci dlouhodobého a krátkodobého majetku se můžeme setkat s rozdíly. IPSAS považují za dlouhodobá jakákoliv aktiva, která nejsou určena k obchodování, ani nelze očekávat jejich zužitkování do uplynutí doby dvanácti měsíců

³² Povinně součástí závěrky od roku 2010, čímž se česká účetní legislativa pro veřejný sektor přiblížila IPSAS.

³³ IPSAS používají pojem „Poznámky k závěrce“. Jejich funkce je analogická k příloze v českých účetních osnovách, jsou však obsáhlejší a podrobnější.

³⁴ Viz oddíl 4.1.1 a poznámka 7 tamtéž.

od jejich zařazení do majetku. Obdobně je pohlíženo na závazky³⁵.

Podle českých zákonů je rozhodujícím kritériem doba držení aktiv, či pasiv. V případě, že je tato doba kratší jednoho roku, je o nich účtováno jako o krátkodobém majetku. V opačném případě pak jako o majetku dlouhodobém. Výjimku představuje finanční majetek určený k obchodování a vlastní akcie a vlastní obchodní podíly.

Problematika aktuálního principu je analyzována z teoretického hlediska v oddílu 2.1.1 a ve vztahu k IPSAS v oddílu 4.3.3., není proto účelné, aby se ji hlouběji věnovala i tato část práce.

Legislativní nesoulad vyplývá především z absence sjednocujícího právního předpisu v české účetní legislativě, čímž se odlišuje od IPSAS, které představují komplexní mechanismus pro vedení účetnictví, včetně stanovení obecných principů a jejich interpretací. Touto skutečností se rovněž zabývá oddíl 4.3.3.

³⁵ Místo doby zužitkování je pochopitelně sledována doba do jejich uhrazení.

5 Závěr

Rozvoj vnitřní spolupráce v rámci EU představuje spolu se vznikem a rozšiřováním měnové unie značnou výzvu z hlediska nejen politického, ale také ekonomického a právního. Pro zajištění stabilního a udržitelného rozvoje evropského hospodářského prostoru je třeba koordinovat rozpočtové aktivity jednotlivých států a veřejných institucí a prosazovat unijní pravidla rozpočtové zodpovědnosti a ochrany hospodářské soutěže. Jedním z nástrojů pro řízení komplexní soustavy jakou představuje EU, by mohlo být univerzálně srozumitelné vedení účetnictví, vzniklé na základě harmonizace stávajících účetních systémů a pravidel.

V soukromé sféře je toho do určité míry dosaženo tím, že společnosti kotované na burzách v Evropské unii musí sestavovat své závěrky podle pravidel daných IFRS/IAS. Tyto standardy však nejsou dostačující pro vstup společností na všechny světové finanční trhy. Ve veřejném sektoru se harmonizační tendence projevují zaváděním IPSAS, které však není plošně závazné pro všechny členské státy unie.

Ani jeden ze souborů těchto standardů tedy nepředstavuje globálně, či v případě IPSAS alespoň v rámci celé EU, akceptovaný způsob vedení účetnictví.

Některé orgány EU se v posledních letech snaží nalézt řešení pro harmonizaci vykazování ve státní správě, prostřednictvím vývoje specifické sady standardů, označovaných jako EPSAS. Jejich přesná podoba je však zatím nejasná a s ohledem na probíhající odborné i politické diskuze není jisté, zda někdy v budoucnu skutečně dojde k jejich sestavení, publikování a zavedení do praxe. Dosavadní vývoj však naznačuje, že již existující standardy budou využívány stále širěji. Proto může být užitečné zabývat se úvahami o jejich principech a podmínkách, což bylo obsahem předložené bakalářské práce.

Splnění prvního cíle práce bylo dosaženo analýzou IPSAS, IFRS/IAS, U.S. GAAP a jednání o EPSAS. Druhý cíl práce byl naplněn jednak komparací IFRS/IAS s U.S. GAAP a současně srovnáním IFRS/IAS a IPSAS s účetní praxí v České republice, na příkladu jejich hypotetické plošné implementace v tuzemských podmínkách.

Vzhledem ke komplexnosti celé problematiky a dynamickému rozvoji mezinárodních účetních standardů, může práce představovat východisko pro další výzkum a být podnětem pro mezioborovou spolupráci.

Seznam použité literatury

[1] ALLEN, Richard a Daniel TOMASSI. *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries (Governance)*. 1. vyd. Paříž: OECD Publishing, 2001. ISBN: 978-9264186538.

[2] BERGER, Thomas Müller-Marqués. *IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards*. 2. vyd. Hoboken: John Wiley & Sons, 2012. ISBN: 978-1-118-36871-8

[3] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012.2.vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. ISBN: 978-80-247-4255-7

[4] KOHOUT, Pavel. *Finance po krizi – 3. rozšířené vydání; Evropa na cestě do neznáma*. 3.vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. ISBN: 978-80-247-4019-5

[5] MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH. *Příručka Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor*. 1.vyd. Praha: Nejvyšší kontrolní úřad, 2008. ISBN 80-239-7238-3.

[6] PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. 1.vyd., Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012. ISBN: 978-80-7454-151-3

[7] HOOD, Christopher. A Public Management for All Seasons? *Public Administration*. 1991, č. 69, s. 3-19. DOI: 10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x.

[8] KOPEK, Rudolf. Podmínky přechodu účetnictví veřejné správy z peněžní na akruální bázi. *E+M Ekonomie a Management*. 2008, č.1, s. 105-112. ISSN: 2336-5604

[9] MUSSARI, Ricardo. EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across

Europe. *Accounting, Economics, and Law*. 2014, č.4, s. 299–312. DOI: 10.1515/ael-2014-0019

[10] MAKARONIDIS, Alexandre. *EPSAS - Current state of play* [online]. Příspěvek v rámci konference "EPSAS (European Public Sector Accounting Standards), The future of public sector accounting?". Brusel [11. 2. 2014]. Dostupné z: https://finanzen.hessen.de/sites/default/files/media/hmdf/hessian_representation_brussels_11_feb_2014_vf_0.pdf

[11] Mezinárodní federace účetních. *IPSAS Outlook, November 2013* [online]. Mezinárodní federace účetních [listopad 2013]. Dostupné z: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSAS-Outlook-November-2013.pdf>

[12] Ministerstvo financí české republiky. *Vyhláška č. 323/2002 Sb., ze dne 2. července 2002, o rozpočtové skladbě* [online]. Ministerstvo financí české republiky [2. 7. 2007]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2002/vyhlaska-c-323-2002-sb-3461>

[13] Sekretariát Společenství národů. Report of the Commonwealth Secretary-General 2011-2013 [online]. Sekretariát Společenství národů [2013]. Dostupné z <http://thecommonwealth.org/reports-and-accounts#sthash.43Q51Ulo.dpuf>

[14] VAN DALEN, Robin. Creating order in the chaotic world of standards [online]. Příspěvek v rámci workshopu "Multiplicity and Plurality in the World of Standards". 28. EGOS Colloquium, Helsinky [5. 7. - 7. 7. 2012]. Dostupné z: http://www.egosnet.org/jart/prj3/egos/resources/dbcon_def/uploads/qTVPh_vanDalen_Creating-order-in-standards-world.pdf

[15] Zákon číslo 563/1991 Sb., ze dne 12. 12. 1991, o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107/1991. Dostupný také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

[16] *Internetové stránky IFRS*. Dostupné na: www.ifrs.org

Seznam zkratek

AICPA	Americký institut certifikovaných oficiálních účetních
ČR	Česká republika
EPSAS	Evropské účetní standardy pro veřejný sektor
EPSASC	Komise pro Evropské účetní standardy pro veřejný sektor
EU	Evropská unie
FASB	Rada pro standardy finančního účetnictví
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IFAC	Mezinárodní účetní federace
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IPSAS	Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor
IPSASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor
IT	Informační technologie
US GAAP	Obecně uznávané účetní principy ve Spojených státech

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6.5.2015

.....

Tomáš Fiala

Seznam příloh

Příloha č.1: Seznam IPSAS, vydaných do roku 2015, s názvy v původním znění.

Příloha č.2: Seznam IAS, vydaných do roku 2015, s názvy v původním znění.

Příloha č.3: Seznam IFRS, vydaných do roku 2015, s názvy v původním znění.